

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

серия основана в 1996 г.



Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации

Н.В. Миляков

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНИК

Седьмое издание

*Рекомендовано
Учебно-методическим объединением по образованию
в области финансов, учета и мировой экономики
в качестве учебника для студентов высших учебных
заведений, обучающихся по специальностям
080105 «Финансы и кредит», 080109 «Бухгалтерский учет,
анализ и аудит» и 080102 «Мировая экономика»*

Москва
ИНФРА-М
2009

УДК 336.2(075.8)

ББК 65.261.4я73

М60

Рецензенты:

Кафедра «Финансы, бюджет и налогообложение» Всероссийского заочного финансово-экономического института (зав. кафедрой *О.И. Пилипенко*)

Доктор экономических наук *И.В. Караваева* (Институт экономики Российской академии наук)

Миляков Н.В.

М60

Налоги и налогообложение: Учебник. — 7-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2009. — 520 с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-16-003256-6

В учебнике излагаются темы курса «Налоги и налогообложение», предусмотренные государственным общеобразовательным стандартом высшего профессионального образования. Подробно рассматриваются общетеоретические вопросы налогов и налогообложения. Вместе с тем центральное место в работе занимает исследование основных налогов Российской Федерации, в том числе тех, которые по тем или иным причинам не рассматриваются в других учебных пособиях либо рассматриваются конспективно. Книга написана при информационной поддержке компании КонсультантПлюс.

Рекомендуется для слушателей учебных заведений, осуществляющих профессиональную подготовку, для студентов, аспирантов экономических и юридических вузов, а также для практических работников: руководителей предприятий и организаций, бухгалтеров, аудиторов, экономистов, финансовых менеджеров.

ББК 65.261.4я73

Настоящее издание признано Академией экономических наук и предпринимательской деятельности лучшим учебником в номинации «Финансы, денежное обращение, кредит и банки, бухгалтерский учет и аудит»

ISBN 978-5-16-003256-6

© Миляков Н.В., 1999, 2001, 2002,
2004, 2006, 2007, 2008

Глава 1

ОБЩАЯ ТЕОРИЯ НАЛОГОВ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

§ 1. Налоги в системе рыночной экономики. Налоговое бремя. Принципы налогообложения

Налоги составляют неотъемлемый элемент рыночной экономики.

Историческая эволюция привела к формированию двух моделей рыночной экономики, характеризующихся следующими свойствами:

<i>Либеральная модель</i>	<i>Социально ориентированная модель</i>
Незначительное вмешательство государства в хозяйственные процессы; широкая свобода хозяйствующих субъектов	Большая степень государственного регулирования
Узкий государственный сектор экономики	Значительный государственный сектор
Минимальное участие государства в решении социальных задач	Масштабное финансирование из бюджета социальных программ
Опосредованный монетарный характер государственного регулирования, которое ограничивается главным образом макро-экономическими процессами	Высокая степень регламентации рынка не только на макро-, но и на микроуровне
Патернализм государства направлен лишь на малообеспеченные слои населения	Государственный патернализм направлен почти на все слои населения
Такая модель сложилась в США, Великобритании, Франции и др.	Такая модель сложилась в Германии, Норвегии, Швеции, Австрии, Японии и др.

В российской экономике происходит возрождение рыночных отношений, развиваются либерально-рыночные тенденции, но этот процесс пока не сопровождается снижением налогового бремени. На этом основании можно утверждать, что в России в настоящее время сложилась некая смешанная рыночная модель, сочетающая элементы двух указанных моделей.

Выбор той или иной модели рынка определяет налоговую емкость (налоговое бремя, налоговый гнет, налоговый пресс) производства. Либеральная модель позволяет государству взимать минимум налогов, а социально ориентированная — предполагает высокие ставки налогообложения, широкий круг плательщиков, незначительные льготы.

Налоговое бремя может исчисляться для экономики страны в целом и для конкретных налогоплательщиков. Налоговое бремя на макроуровне определяется как отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта и показывает, какая часть произведенного общественного продукта перераспределяется в результате действия бюджетных механизмов. В экономически развитых странах с социально ориентированной экономикой среднее значение налогового бремени составляет 40–45%. В России этот показатель несколько выше: с учетом поступлений во внебюджетные фонды он равен примерно 48%.

Для конкретного налогоплательщика налоговое бремя показывает долю совокупного дохода этого лица, которая отчуждается в бюджет. Практически берется отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации. Показатель налогового бремени зависит от вида деятельности плательщика. Так, на предприятиях, занимающихся производством вин и ликероводочных изделий, он достигает 50%, так как в цене этой продукции велика доля акцизов; сельскохозяйственные же предприятия, на которые распространяются многие налоговые льготы, несут налоговое бремя, не достигающее и 10%.

От величины налогового бремени зависит объем изымаемых в бюджет средств. Но связь этих двух показателей не является ни прямой, ни обратной, а носит сложный характер и описывается так называемой кривой Лаффера (рис. 1.1).

Американский экономист Артур Лаффер описал связь между ставками налогов и объемом налоговых поступлений в государственный бюджет. По мере роста ставки (T) от нуля до 100% налоговые поступления растут от нуля до определенного максимального уровня ($D_{\max}$), а затем вновь снижаются до нуля. Налоговые поступления падают после некоторого значения ставки, поскольку более высокие ставки налога сдерживают активность хозяйствующих субъектов, а потому налоговая база (на макроуровне — национальный продукт и доход) сокращается. Так, налоговые поступления при ставке 100% сокращаются до нуля, ибо такая ставка налога фактически имеет конфискационный характер и останавливает всякую производственную деятельность плательщиков. В свою очередь, 100%-ный налог, приложенный к налоговой базе, равной нулю, приносит нулевой налоговый доход.

Если экономика находится в точке A (см. рис. 1.1), снижение ставок налога совместимо с сохранением устойчивых налоговых поступлений. При переходе от точки A к точке B , т.е. при значи-

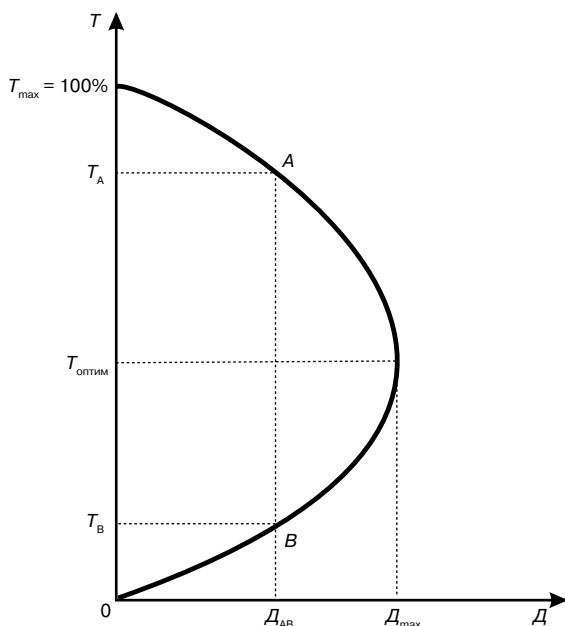


Рис. 1.1. Кривая Лаффера. Форма I

тельном снижении налоговой ставки, в бюджет будет поступать равный объем средств. Отсюда вывод: более низкие ставки налогов создают стимулы к работе, сбережениям и инвестициям, инновациям, принятию деловых рисков. В результате создаются предпосылки расширенного воспроизводства национального продукта и национального дохода. Расширившаяся налоговая база сможет поддержать налоговые поступления на прежнем уровне, даже если ставки налога снизятся.

Параметры кривой Лаффера носят эмпирический характер. Это означает, что на практике сложно ответить на вопрос, при какой конкретной ставке налога начинается снижение налоговых поступлений в бюджет.

Кривая Лаффера может быть представлена и в иной форме, показывающей, куда перемещается предпринимательская деятельность при превышении определенного значения налоговых ставок, т.е. при нарушении принципа соразмерности налогообложения (рис. 1.2). При увеличении налоговых ставок (в начале кривой) побудительные мотивы хозяйствующих субъектов и населения серьезно не затрагиваются и заинтересованность в легальных до-

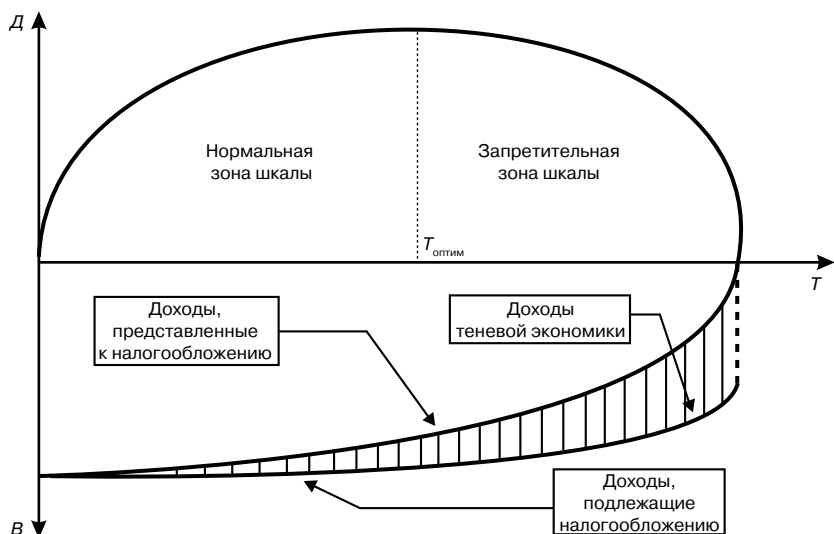


Рис. 1.2. Кривая Лаффера. Форма II

ходах, а также общий объем производства сокращаются медленнее, чем возрастает ставка. Поскольку уменьшение налогооблагаемой базы происходит медленнее, чем увеличение ставки, доходы бюджета возрастают.

Но как только ставка достигает некоторого уровня, дальнейшая уплата налога ведет к заметному сокращению чистого дохода плательщика. Начинается спад хозяйственной активности. Уклонение от налогов приобретает массовый характер. Предпринимательская деятельность перемещается из легальной сферы в теневую. Несмотря на рост налоговых ставок, бюджетные доходы сокращаются, поскольку сокращается реальная налогооблагаемая база.

Экономическая сущность налогов заключается в изъятии государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта (ВВП) в виде обязательного взноса.

Всеобщим исходным источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей независимо от объекта налогообложения является ВВП, который образует первичные денежные доходы участников общественного производства и государства: оплата труда работников, прибыль предприятий и централизованный доход государства.

Распределение ВВП предусматривает две стадии: вначале образуются первичные денежные доходы; затем денежные доходы участников общественного производства распределяются в пользу государства: работники платят налог на доходы физических лиц в бюджет, предприятия платят налоги на прибыль и другие налоговые платежи.

Налогообложение в любом цивилизованном государстве должно базироваться на определенных принципах — основополагающих идеях и положениях, существующих в налоговой сфере. Эти принципы во все времена были предметом особого внимания со стороны общества, так как от них во многом зависело социально-экономическое благополучие населения.

Основоположник классической политической экономии шотландский философ и экономист Адам Смит (1723—1790) в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) сформулировал четыре принципа, актуальных и в настоящее время:

- принцип справедливости, утверждающий всеобщность налогообложения и равномерность распределения налогов между гражданами (равная обязанность граждан платить налоги) соразмерно с их доходами («соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»). Этот принцип означает, что налоги должны взиматься с учетом возможностей налогоплательщика, который обязан принимать участие в финансировании соответствующей части расходов государства. Государственные налоги и расходы должны влиять на распределение доходов. Налоговое бремя возлагается на одних лиц, привилегии предоставляются другим.

В настоящее время для наглядного представления степени неравенства доходов используется так называемая кривая Лоренца (рис. 1.3). Абсолютно равномерное распределение доходов (абсолютное равенство) представлено на этой схеме биссектрисой OCA , которая указывает на то, что любой данный процент семейных хозяйств получает соответствующий процент дохода: на 20% хозяйств приходится 20% доходов, на 40% хозяйств — 40% доходов и т.д. Область между линией, обозначающей абсолютное равенство, и кривой Лоренца ($O-E-A$) отражает степень неравенства доходов. Чем шире эта область, тем больше степень неравенства доходов. Если бы фактическое распределение доходов было абсолютно равным, кривая Лоренца и биссектриса совпали бы и разрыв исчез. Напротив, на кривой

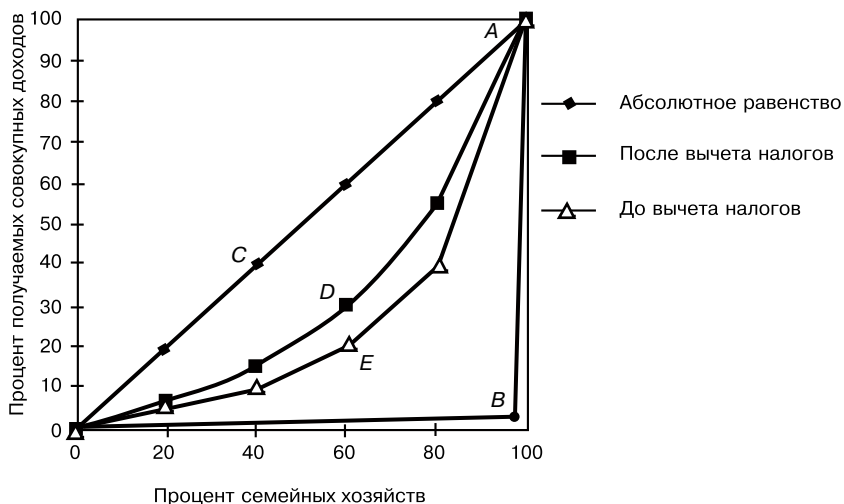


Рис. 1.3. Кривая Лоренца

$O-B-A$ показана ситуация абсолютного неравенства: 1% хозяйств имеют 100% доходов, в то время как другие хозяйства не получают никакого дохода.

Применительно к анализу налогообложения, используя кривую Лоренца, можно прийти к заключению, что прогрессивные налоги уменьшают неравенство: они делают распределение посленалоговых (после вычета налогов) доходов ($O-D-A$) более равномерным по сравнению с распределением предналоговых доходов (до вычета налогов) ($O-E-A$). Из этого следует вывод: прогрессивное налогообложение более справедливо, поскольку обеспечивает большее равенство плательщиков;

- принцип определенности, согласно которому сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны налогоплательщику. Это устойчивость основных видов налогов и налоговых ставок в течение ряда лет. В то же время налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям.

Об определенности налогообложения свидетельствует стабильность законодательства о налогах и сборах. Конечно, налоговые реформы идут непрерывно, но они, как правило, затрагивают отдельные налоги и сборы. Общая же часть НК РФ не может меняться часто. Поэтому в целях обеспечения стабильности налоговой системы установлено, что акты законодатель-

ства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Федеральные законы, вносящие изменения в НК в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования;

- принцип удобства предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика. Система и процедура выплаты налогов должны быть понятными и удобными для налогоплательщиков;
- принцип экономии, т.е. сокращение издержек взимания налога, рационализация системы налогообложения. Суммы сборов по каждому конкретному налогу должны в соответствии с рассматриваемым принципом существенно превышать затраты на его сбор и обслуживание.

Наш соотечественник Н.И. Тургенев (1789–1871) в работе «Опыт теории налогов» (1818) писал, что подданные государства должны давать средства к достижению цели общества или государства каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика.

Немецкий экономист Адольф Вагнер (1835–1917) в конце XIX в. концептуально дополнил принципы А. Смита. Смит считал налоги источником покрытия непроизводительных затрат государства и потому защищал права налогоплательщиков. Вагнер руководствовался теорией коллективных потребностей и, следовательно, первостепенное значение придавал финансовым принципам достаточности и эластичности налогообложения. Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и налогоплательщиков, и государства с приоритетом последнего. Таким образом, финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и налогоплательщиков.

А. Вагнер предлагал девять основных правил, объединенных в четыре группы:

- I. Финансовые принципы организации налогообложения:
 - 1) достаточность налогообложения;

- 2) эластичность (подвижность) налогообложения.
- II. Народно-хозяйственные принципы:
 - 3) надлежащий выбор источника налогообложения, т.е., в частности, решение вопроса, должен ли налог падать на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом;
 - 4) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая считалась бы с последствиями и условиями их переложения.
- III. Этические принципы, принципы справедливости:
 - 5) всеобщность налогообложения;
 - 6) равномерность налогообложения.
- IV. Административно-технические правила, или принципы, налогового управления:
 - 7) определенность налогообложения;
 - 8) удобство уплаты налога;
 - 9) максимальное уменьшение издержек взимания.

Сущность налогообложения состоит в законном ограничении права собственности. Государство, несомненно, вправе изымать часть собственности у налогоплательщика для формирования централизованных фондов денежных средств и, соответственно, для реализации публичных задач и функций. Однако возникает вопрос о масштабах налогового бремени. Какую часть собственности государство вправе изъять у налогоплательщика, чтобы это было законно и справедливо? Очевидно, здесь должен достигаться эффективный баланс публичных и частных интересов.

§ 2. Основные понятия курса «Налоги и налогообложение»

Налоговое право базируется на ряде принципов, одним из которых является принцип обязательности элементов налогообложения. Этот принцип сводится к тому, что отсутствие в законе корректно определенных обязательных элементов налога означает, что данный налог нельзя считать установленным, налог можно не платить, в крайнем случае — все возникающие юридические коллизии платательщик вправе трактовать в свою пользу. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования плательщиком. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в особом порядке, предусмотренном НК РФ. 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.

Между элементами налогообложения существуют определенная связь и взаимозависимость. Каждый элемент налогообложения имеет свое содержание и назначение.

Установление в законе такого элемента налогообложения, как «налогоплательщик», необходимо для ответа на вопрос: кто потенциально должен платить налог? Элемент «объект налогообложения» указывает на обстоятельства, которые должны возникнуть, чтобы у потенциального плательщика возникла фактическая обязанность уплачивать налог. Так, все физические лица являются потенциальными плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. Однако налог обязаны уплачивать лишь те из них, кто выступает дарителем или в пользу которого открывается наследство. Элемент «налоговая база» служит цели количественной оценки объекта налогообложения и представляет собой его стоимостную, физическую или иную характеристику. База по конкретному налогу исчисляется в опреде-

ленной для этого налога единице измерения, и на каждую из этих единиц устанавливаются начисления — следующий элемент налогообложения «налоговая ставка», т.е. дается ответ на вопрос: какая доля каждой единицы, в совокупности составляющих базу, удерживается у налогоплательщика и перечисляется в бюджет? Налоговая ставка может и должна применяться именно к налоговой базе, а не к объекту налогообложения. Элемент «порядок исчисления налога» необходим, в частности, для того, чтобы определить, кто — сам ли налогоплательщик, налоговый ли агент (источник выплаты дохода) или налоговый орган обязан исчислить величину налога. И наконец, элемент «порядок и сроки уплаты налога» обязателен потому, что без его корректного установления налогоплательщик будет уплачивать налоги в произвольные сроки, что подорвет ресурсную базу финансовой системы государства.

Из всего вышеприведенного естественно следует вывод: отсутствие в законе хотя бы одного из основных элементов налогообложения парализует весь процесс налогообложения. Более того, законодатель закрепил принцип, согласно которому отсутствие в законе хотя бы одного из основных элементов налогообложения означает, что этот налог признается неустановленным и, следовательно, необязательным к уплате.

Установление налога означает определение налогоплательщиков и элементов налогообложения. Определение только части элементов налогообложения не означает установления налога. Следовательно, актом, вводящим налог, будет тот, который установит последний из необходимых элементов налогообложения.

Определение элементов налогообложения законом призвано создать дополнительные гарантии от внезапных изменений в силу присущих закону таких качеств, как определенность, стабильность, особая процедура принятия.

В дальнейшем при рассмотрении налогообложения мы будем придерживаться единой схемы, а именно — изучать налоги в последовательности поименованных элементов налогообложения.

Налогообложение — это процесс, который определенным образом структурирован во времени. Он состоит из нескольких этапов, на каждом из которых ставятся и решаются конкретные задачи. Только после решения предыдущей задачи можно переходить к следующему этапу налогообложения.

НК РФ (п. 6 ст. 3) требует такого построения налогового закона, чтобы каждый налогоплательщик точно знал ответы на три вопроса: какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен

платить. Но практика налогообложения показывает: чтобы нормализовать процесс налогообложения, сделать его корректным (исключая произвольное толкование норм законодательства при возникновении конкретных хозяйственных ситуаций), устранить конфликты между плательщиками и налоговыми органами, следует ответить на гораздо большее число вопросов (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Этап и его главный вопрос	Элемент налогообложения	Определение элемента
1	2	3
I. Кто признается налогоплательщиком?	Налогоплательщик (плательщик сборов)	Организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Филиалы и иные обособленные подразделения исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений
II. Чем обусловлена обязанность субъекта заплатить налог?	Объект налогообложения	Юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Законодательством установлен перечень объектов налогообложения: операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику
III. С каким предметом материального мира законодатель связывает налоговые последствия?	Предмет налогообложения	Признаки фактического (не юридического!) характера, которые обосновывают взимание налога. Необходимость разделять понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана потребностью вычленить среди предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия
IV. Какие льготы предоставляются налогоплательщику?	Налоговые льготы и основания для их использования плательщиком	Предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере
V. Каково количественное выражение предмета обложения?	База налогообложения	Стоимостная, физическая или иная характеристика предмета налогообложения

1	2	3
VI. В течение какого времени формируется база налогообложения?	Налоговый период	Календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи
VII. Какая доля базы налогообложения изымается у плательщика или какую сумму налога начисляют на одну единицу налоговой базы?	Налоговая ставка	Величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы
VIII. Каков алгоритм исчисления суммы налога?	Порядок исчисления налога	Плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Обязанность по исчислению налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента
IX. Как и когда происходит уплата налога?	Порядок и сроки уплаты налога	Сроки уплаты определяются: календарной датой; указанием на событие, которое должно неизбежно наступить; указанием на действие, которое должно быть совершено; периодом времени, исчисляемым годами, кварталами, месяцами или днями. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются применительно к каждому такому действию. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме

Приведем характеристику **элементов налога**, а также других понятий, наиболее часто встречающихся при изучении данного курса.

Здесь, впрочем, следует иметь в виду, что значение термина, нормативно установленное для одной отрасли права, нельзя без достаточных на то оснований применять в других отраслях. Статья 11 НК РФ устанавливает, что институты, понятия и термины граж-

данского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом. Так, категории «зalog», «поручительство», «валюта», «договор», «имущество» и многие другие используются при налогообложении в их гражданско-правовом значении.

В тех же случаях, когда категории, применяемые и в налоговом, и в других отраслях права, трактуются различно, используют трактовку налогового законодательства. Например, такие категории, как «организация» или «обособленное подразделение», определены в НК РФ иначе, чем в ГК РФ. Пени в ГК РФ рассматривается как мера ответственности, взыскиваемая в судебном порядке с обязательным учетом принципа: за одно и то же нарушение не может применяться двойная ответственность (ст. 330 ГК РФ). В налоговом же праве пеня определяется не как штрафная санкция, а как мера обеспечительного (восстановительного) характера, взыскиваемая налоговыми органами в бесспорном порядке при одновременном взыскании недоимки (ст. 75 НК РФ). При этом взыскание пени не препятствует одновременно удерживать с плательщика штраф: в данном случае применяются не две санкции, а санкция и мера обеспечения.

Следует всегда помнить основополагающий принцип, сформулированный в ст. 2 ГК РФ: к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Указанное правило исключает применение по аналогии норм гражданского законодательства к налоговым правоотношениям.

Налог — 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.

Налог — это платеж, связанный с переходом права собственности от частного субъекта к публичному. Плательщик налога расстаётся со своим имуществом и лишается права собственности на него. Неуплата налогов, как и любое правонарушение, влечёт санкции. Неплательщик налогов должен претерпеть неблагоприятные

имущественные последствия. В настоящее время назвать налог принудительным платежом довольно сложно, поскольку обязанность уплатить налоги возлагается только при наличии определенных условий, которые зависят от воли частного субъекта. Так, обязанность по уплате налога на прибыль возникает только при условии занятия соответствующей деятельностью, что обусловлено волей субъекта.

Обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Плательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в бюджет, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Налог является ограничением прав и свобод гражданина, следовательно, соответствующее ограничение возможно только в форме федерального закона. Налог вправе установить только орган власти, обладающий законодательными полномочиями.

При анализе юридической природы фискального платежа следует исходить из его сущности, а не из его названия. Так, Конституционный Суд РФ в Постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7-П подтвердил налоговый характер взносов во внебюджетные фонды, указывая, что признаки страховых взносов не позволяют отграничить их от налогов и сборов. Уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных, но и публичные интересы, связанные с реализацией принципа социальной солидарности поколений.

Понятия «налог» и «сбор» до введения первой части НК РФ не были разделены. НК РФ содержит законодательное определение понятия «сбор», в соответствии с которым 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 лицензий.

Большинство платежей, уплачиваемых лицом во взаимоотношениях с органами власти, обусловлены осуществлением органом власти ряда своих функций на платной основе. Поэтому необходимо отличать налоги и сборы от платежей, представляющих собой

оплату выполненных работ (услуг) и не являющихся по своей юридической природе налоговыми платежами.

Часть платежей, определенная как налог, по существу являются сборами. И наоборот, платежи, определенные как сбор, не подпадают под определение ст. 8 НК РФ (недавно отмененные сбор на нужды образовательных учреждений, целевые сборы на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели).

Субъекты налогообложения, или **плательщики налога**, — организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. В порядке, предусмотренном Кодексом, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. Основным признаком плательщиков налогов является наличие самостоятельного источника дохода. Плательщики — юридические лица, в частности, должны иметь самостоятельный баланс или смету. Учет налогоплательщиков в налоговых органах обязателен. Банки и иные кредитные учреждения открывают хозяйствующим субъектам счета только по предъявлении документа, подтверждающего постановку на учет в налоговых органах.

Объект налогообложения возникает вследствие юридических фактов (действий, событий, состояний), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Законодательством установлен исчерпывающий перечень объектов налогообложения: реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход либо иное обязательство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

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

Товар — это любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных со взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц; **услугой** — деятельность, результаты которой не имеют материального

выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Определен особый порядок установления места и момента фактической реализации.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг:

- 1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты;
- 2) передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества организации ее правопреемникам при реорганизации этой организации;
- 3) передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательством;
- 4) передача имущества, если передача носит инвестиционный характер (вклады в уставный капитал, вклады по договору о совместной деятельности, паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- 5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику, наследнику) при выходе из общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого общества или товарищества между его участниками;
- 6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора о совместной деятельности или его правопреемнику в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- 7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- 8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и

брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с Гражданским кодексом РФ;

9) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Возникновение налоговых обязательств при взимании косвенных налогов законодательство многих зарубежных стран не связывает с переходом права собственности на товар, поскольку это противоречит их экономическому содержанию (отсутствует связь с реальным доходом плательщика, так как фактически налог взимается с потребителя). Возникновение налогового обязательства при исчислении косвенных налогов должно связываться лишь с движением товаров (работ, услуг).

Связывание же реализации с переходом права собственности:

- предоставляет плательщику возможность влиять на налоговые последствия с помощью оговорок в заключаемых договорах относительно момента такого перехода. ГК РФ (ст. 223) допускает, чтобы стороны сделки могли в договоре определять момент перехода права собственности, отличный от общеустановленного (по моменту фактической передачи вещи);
- предполагает необходимость установления специальных изъятий из реализации как объекта налогообложения (как это сделано в п. 3 ст. 39 НК РФ), закрытый перечень которых в законе предусмотреть невозможно, что на практике приводит к трудностям в толковании соответствующих норм права при их применении к конкретным ситуациям.

Таким образом, реализация как объект налогообложения ставится в зависимость от воли сторон хозяйственного договора. Между тем объект налогообложения — категория, имеющая стабильные, прямо предусмотренные в законе признаки, не зависящие от каких-либо внешних условий, и объективно предполагающая наличие экономического основания. Факт реализации товаров как объект налогообложения предполагает возникновение у плательщика выгоды (добавленной стоимости). Причем отсутствие выгоды не является основанием обратимости налоговых последствий, поскольку для косвенного обложения юридически значимым является не результат, а сам факт (процесс) хозяйственной деятельности, с самого начала подразумевающий некоторую долю риска.

Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами НК РФ «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций».

Один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за тот или иной период налогообложения.

Объект и субъект налогообложения находятся в тесной взаимосвязи. В зависимости от характера этой связи налоги можно разделить на две группы: налоги, построенные по принципу резидентства (резидентские налоги), и налоги, построенные по принципу территориальности (территориальные налоги). Различие между этими налоговыми группами состоит в том, что в резидентских налогах субъект определяет объект налогообложения, а в территориальных, наоборот, объект определяет субъект налогообложения.

В соответствии с принципом резидентства государство распространяет свою налоговую юрисдикцию на все доходы лиц, имеющих постоянное местопребывание в данном государстве, в том числе и на доходы, полученные из источников, находящихся за пределами данного государства.

Этот принцип трактуется по-разному для физических и юридических лиц. Если физическое лицо находится на территории России в календарном году менее 183 дней (подряд или по частям), то оно не декларирует здесь совокупный годовой доход.

В разных странах к резидентам относят юридических лиц исходя из разных критериев. В России, например, используют для этого критерий «инкорпорации»: юридическое лицо признается резидентом в государстве, если оно в нем основано (зарегистрировано). В Италии применяют критерий «деловой цели»: юридическое лицо признается резидентом в стране, на территории которой осуществляется основной объем его операций. В Португалии предпочли критерий «места осуществления текущего управления компанией»: организация признается резидентом в стране, на территории которой находятся органы, осуществляющие текущее управление ее деятельностью.

Налогообложение, построенное по принципу резидентства, особенно выгодно для экономически развитых стран, граждане которых получают значительные доходы от деятельности и размещения капиталов вне своей территории. Напротив, странам, в экономике которых значительное место занимают иностранные инвестиции, выгодно применение налогообложения на основе принципа территориальности. Налогообложению в этом случае подлежат только доходы, извлекаемые на территории данной страны, независимо от национального или юридического статуса их получателя, а доходы, получаемые гражданами этого государства в других странах, от налогов в этом государстве освобождаются.

Большинство стран, в том числе и Россия, при налогообложении доходов применяют сочетание приведенных принципов. Однако ряд налогов взимается исключительно исходя из принципа территориальности. Так, в России налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, уплачивается с недвижимого имущества, находящегося на территории РФ, с транспортных средств, зарегистрированных в России, или при приеме наследства, открывшегося на территории РФ. При этом плательщиком налога является любое лицо — собственник имущества или наследник, как гражданин России, так и иностранец (или лицо без гражданства), как резидент в России, так и нерезидент.

С другой стороны, гражданин или резидент РФ, принимая наследство за рубежом, уплачивает соответствующий налог по законодательству страны открытия наследства, а не по законодательству РФ. При этом имущество, находящееся за рубежом, также не учитывается при определении базы для налогообложения в России. Вместе с тем доход, полученный от эксплуатации имущества, находящегося за рубежом, подлежит налогообложению в России, если его получатель является российским резидентом.

Следует учитывать, что одинаковые налоги могут строиться с использованием различных принципов. Так, обложение налогом с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения, основано на принципе территориальности, налогом на имущество организаций — на принципе резидентства (налогом облагается собственное имущество российских юридических лиц независимо от места его фактического нахождения), налогом на имущество иностранных юридических лиц, действующих в России через постоянные представительства, — на принципе территориальности.

Предмет налогообложения характеризуют признаки фактического (не юридического!) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога.

Необходимость разделять понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана потребностью вычленив среди предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия.

Одно и то же имущество юридического лица может быть предметом нескольких налогов, и в каждом случае масштаб налога или порядок исчисления налогооблагаемой базы может быть разным. Принадлежащий организации автомобиль облагается транспортным налогом и налогом на имущество. Если этот автомобиль куплен за рубежом, то он же является и объектом обложения таможен-

ной пошлиной, акцизом, налогом на добавленную стоимость. Из перечисленных пяти налогов два имеют оригинальные параметры налогообложения — мощность двигателя (транспортный налог) и объем двигателя (таможенная пошлина); остальные имеют одинаковую основу — стоимость автомобиля, однако при этом базы налогообложения исчисляются по-разному.

Наиболее рельефно различия объекта и предмета налогообложения проявляются при налогообложении имущества, однако эти понятия различаются и при налогообложении доходов.

Действительно, доход может быть получен в различной форме — деньгами (в национальной либо иностранной валюте), имуществом, в виде безвозмездных услуг и т.д. Игнорирование разнообразия этих форм может приводить к уклонению от налогообложения.

Доходом можно считать не только поступления в денежной или натуральной форме, но и льготы и привилегии, не связанные с передачей денег или имущества. В ряде стран доля косвенных выплат, льгот, компенсаций и привилегий в структуре личных доходов граждан значительна. В США, например, около трети вознаграждений предоставляют именно в этих формах. В России же только в последнее время стали применять налогообложение привилегий и благ (материальные выгоды), таких, как, например, ссуды или займы по льготным ставкам и т.п.

База налогообложения — стоимостная, физическая или иная характеристика предмета налогообложения. В ряде случаев налогооблагаемая база фактически является частью предмета налогообложения, к которой применяется налоговая ставка.

Однако это имеет место лишь в случае, когда предмет налогообложения непосредственно предопределяет и позволяет применить к себе меру исчисления. Так, налогооблагаемая прибыль может быть непосредственно выражена и исчислена в денежных единицах.

В отличие от прибыли большинство предметов налогообложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах налогообложения. Для измерения предмета необходимо предварительно избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множества возможных, т.е. определить масштаб налога.

Например, предметом транспортного налога является транспортное средство. В разных странах выбраны разные параметры его налогообложения: во Франции и Италии — мощность двига-

теля; в Бельгии и Нидерландах — вес автомобиля; в Германии — объем рабочих цилиндров двигателя. В таких случаях налогооблагаемую базу нельзя определить как часть предмета налогообложения.

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

Индивидуальные предприниматели исчисляют базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

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

Цена для целей налогообложения — это фактическая цена реализации товара (выполнения работ, оказания услуг), указанная сторонами сделки как реальная рыночная цена. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Вместе с тем налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях:

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

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

В НК РФ предусмотрены три метода определения рыночных цен для целей налогообложения:

- общий метод;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод.

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

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении их на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов в целях ознакомления с ними потребителей.

Рыночная цена — это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях. При этом рынком товаров (работ, услуг) признается их сфера обращения, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории России или за ее пределами.

Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки: физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. Незначительные различия во внешнем виде не учитываются.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. Учитываются их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении рыночных цен рассматриваются сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут рассматриваться лишь в случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты сделок.

При определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации сделок с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях, таких, как:

- количество (объем) поставляемых товаров;
- сроки исполнения обязательств;
- условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида;
- иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Перечисленные условия признаются сопоставимыми, если различие между ними либо существенно не влияет на цену товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

При определении и признании рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках.

Таким образом, согласно общему методу рыночная цена удовлетворяет следующим условиям:

- цена складывается при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии — однородных товаров (работ, услуг);
- цена не содержит дополнительных затрат по транспортировке товара;
- товары (работы, услуги) являются сопоставимыми;
- условия сделок являются сопоставимыми.

Метод цены последующей реализации выражается следующей формулой:

$$C_p = C_{пр} - (З + П),$$

где C_p — рыночная цена; $C_{пр}$ — цены, по которой товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже); $З$ — обычные в подобных случаях затраты, понесенные покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены покупателем товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг; $П$ — обычная для данной сферы деятельности прибыль покупателя.

Этот метод применяется:

- при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам;

- отсутствии предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг;
- невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, если отсутствует информация о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод.

Затратный метод выражается следующей формулой:

$$C_p = Z + П,$$

где C_p — рыночная цена; Z — обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, а также обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты; $П$ — обычная для данной сферы деятельности прибыль покупателя.

При реализации по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с российским законодательством, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

Источник налогообложения — это ресурс, используемый для уплаты налога.

По некоторым прямым налогам, например по налогу на прибыль организаций, объект налогообложения совпадает с источником налогообложения. Каков бы ни был объект налогообложения, источником налоговых платежей должен быть только чистый доход (прибыль) либо капитал налогоплательщика.

Так, объектом земельного налога является собственность на землю, а предметом — конкретный участок земли. Источником же этого налога могут быть либо доход, полученный от использования этого участка (или иной доход налогоплательщика), либо средства, вырученные от продажи этого земельного участка (его части) или иного имущества. Налог может быть уплачен также и из заемных средств, однако заем погашается за счет либо доходов, либо средств от реализации имущества (за счет капитала).

Следует иметь в виду, что если налог постоянно выплачивать за счет капитала, то в конечном счете капитал иссякнет, а вместе с тем исчезнет возможность уплаты налогов вообще, поэтому налог следует уплачивать из доходов.

Как правило, источником налогообложения являются собственные средства субъекта налогообложения. Впрочем, обязанность уплатить налог за счет собственных средств отнюдь не означает, что налогоплательщик должен уплатить налог сам, — от имени налогоплательщика налог может быть уплачен и другим лицом (представителем); существует представительство по закону и по назначению (по доверенности).

Законными представителями юридических лиц признаются субъекты, уполномоченные представлять налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента на основании закона или его учредительных документов (п. 1 ст. 27 НК РФ). При этом представитель приобретает права и принимает гражданские обязанности перед налогоплательщиком, его контрагентами, а также налоговыми органами. Практически представительство осуществляют органы управления представителя, действующие на основании закона, правовых актов и учредительных документов. Когда законное представительство осуществляется на основании учредительных документов, то в них можно определить его статус и объем полномочий.

Правами законных представителей обладают:

- единоличные исполнительные органы обществ с ограниченной ответственностью;
- акционерные общества. При этом общество может передать полномочия единоличного исполнительного органа по договору другой коммерческой организации или индивидуальному предпринимателю.

Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) этой организации: при совершении представителем организации деяния в нарушение налогового законодательства ответственность будет нести не представитель, а сама организация-налогоплательщик. Несмотря на это, представитель налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, вправе присутствовать при проведении осмотра помещения, территорий, документов и предметов; при подготовке протокола разногласий на акт проверки; при аресте имущества и при получении копии решения налогового органа о применении штрафных санкций.

Законными представителями физического лица признаются лица, выступающие в качестве его законных представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ: родители, усы-

новители, опекуны, попечители, которые в силу закона осуществляют представительство интересов несовершеннолетних; лиц, признанных судом недееспособными; лиц, ограниченных судом в дееспособности, а также безвестно отсутствующих.

Опекун (попечитель) обязан уплатить неуплаченную сумму налога, пени и штрафы за счет денежных средств представляемого. Он пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном налоговым законодательством, что и недееспособные и безвестно отсутствующие лица, т.е. занимает их место в налоговых отношениях, а они выбывают с момента признания их таковыми.

В этом случае, несмотря на то что действия (бездействие) опекуна или попечителя считаются действиями представляемых лиц, ответственность за совершенные деяния несут непосредственно законные представители. Поэтому при наложении на них штрафных санкций представители отвечают своими собственными средствами, а не средствами представляемых лиц.

Налогоплательщик вправе выбрать и наделить полномочиями любое физическое либо юридическое лицо (уполномоченных представителей) для представления своих интересов в отношениях с налоговыми органами на возмездной или безвозмездной основе. Доверенность выдается не только на осуществление предоставленных налоговым законодательством прав и обязанностей, но и на совершение определенных действий (получение требования об уплате налога, участие в налоговых проверках, проводимых у налогоплательщика, обжалование актов налоговых органов и т.д.).

Уполномоченными представителями налогоплательщика могут быть любые дееспособные физические лица, предприниматели, юридические лица любой организационно-правовой формы; представительство некоммерческой организации не должно противоречить ее уставным целям.

Интересы налогоплательщика не вправе представлять должностные лица органов власти и налоговых органов.

Следует иметь в виду, что договор доверительного управления не является достаточным правовым основанием для представления доверительным управляющим интересов учредителя управления в сфере налогообложения. Если же оба этих лица достигли договоренности в отношении представительства в налоговых правоотношениях, то соответствующие полномочия управляющего должны быть оформлены доверенностью.

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или приравненной к ней в соответствии с гражданским законодательством РФ.

Срок действия доверенности не может превышать 3-х лет. Если срок в доверенности не указан, она сохраняет силу в течение года со дня ее совершения. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, ничтожна.

Лицо, выдавшее доверенность, может в любое время ее отменить или передоверить, а лицо, которому доверенность выдана, — отказаться от нее. С прекращением доверенности теряет силу и передоверие. При этом доверитель, выдавший доверенность и впоследствии отменивший ее, обязан известить об отмене представителя и известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми дана доверенность.

Таким образом, налогоплательщик должен уведомить налоговый орган о прекращении представительства уполномоченным лицом. Если последний совершит налоговое деяние после прекращения действия полномочия и налоговый орган не будет уведомлен о его прекращении, то ответственность, предусмотренную НК РФ, будет нести налогоплательщик.

Ставка налога (норма налогового обложения) — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Ставки устанавливаются в двух формах:

- адвалорные — выраженные в процентах (например, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций);
- специфические — в денежном выражении в зависимости от физических характеристик объектов налогообложения (например транспортный налог, почти все акцизы);
- комбинированные, которые сочетают адвалорный и специфический способы обложения. Основой для исчисления налога в отношении товаров, облагаемых по комбинированным ставкам, является стоимость товара либо количество товара в натуральном выражении. Применяют комбинированные ставки двух видов:

1) « C_a в процентах, но не менее C_e в евро за единицу товара»: сначала исчисляется размер налога по адвалорной ставке в процентах к стоимости, а затем исчисляется размер налога по специфической ставке в рублях за единицу товара. Для определения налога, подлежащего уплате, используется наибольшая из полученных сумм;

2) « C_a в процентах плюс C_c в рублях за единицу товара»: рассчитывается налог сначала по адвалорной ставке, а затем по специфической ставке. Для определения налога, подлежащего уплате, обе полученные величины складываются.

Примеров применения комбинированных ставок немного. Комбинированные ставки в настоящее время установлены лишь по акцизам на сигареты и папиросы.

В случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. Делегирование Правительству полномочий законодателя по установлению элемента налогообложения объясняется необходимостью принятия в ряде случаев оперативных мер реагирования, не противоречит конституционным положениям и прямо предусмотрено НК РФ.

НК РФ должен устанавливать либо максимальную, либо минимальную и максимальную ставки налога, в границах которых Правительство устанавливает конкретные ставки, а также порядок, которым оно должно руководствоваться при утверждении их конкретного размера в этих пределах. Именно необходимость детализации объясняет передачу такого элемента налогообложения, как ставка, на более низкий уровень правового регулирования.

Законодательство предоставляет широкие возможности для дифференциации ставок. Особенно это касается «ресурсных платежей». В частности, Правительством РФ устанавливаются минимальные и максимальные ставки водного налога по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам.

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Впрочем, и здесь имеется исключение. НК РФ допускает установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара. Цели таких мер могут быть различными — ответная реакция на дискриминацию российских товаропроизводителей, борьба с демпингом, ценовая поддержка отечественных товаров и т.п.

Единица налогообложения — это часть объекта налогообложения, на который устанавливается ставка налога. Под единицей налогообложения понимают единицу масштаба налогообложения, кото-

рая используется для количественного выражения налоговой базы (мощность двигателя, тонна нефти, единица денежной суммы и пр.).

Срок уплаты налога — срок, в который уплачивается налог. Он оговаривается в законе, за его нарушение автоматически взимается пеня независимо от вины нарушителя срока внесения налогового платежа.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение установленного срока уплаты допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ. Сроки уплаты определяются:

- календарной датой;
- указанием на событие, которое должно неизбежно наступить;
- указанием на действие, которое должно быть совершено;
- периодом времени, исчисляемым годами, кварталами, месяцами или днями.

Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются применительно к каждому такому действию.

Когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения уведомления.

Налоговый период — срок, в течение которого завершается формирование налоговой базы, окончательно определяется размер налоговых обязательств. Налоговый период является основной составляющей в процедуре исчисления налога. До его окончания нельзя приступать к определению и исчислению налоговой базы налога и самого налога. Налоговый период служит также ориентиром при установлении сроков уплаты налогов. Эти сроки могут наступить только по окончании налогового периода.

Необходимость этого элемента налога определяется двумя обстоятельствами. Во-первых, тем, что многим объектам налогообложения (получение прибыли, дохода, реализация товаров и т.п.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. Во-вторых, вопрос о налоговом периоде связан с проблемой однократности налогообложения.

Проблема отнесения различных объектов налогообложения к тому или иному налоговому периоду решается посредством установления конкретного метода учета базы налогообложения.

Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период», т.е. срок подведения итогов (окончательных или промежуточных).

жуточных), составления и предъявления в местный налоговый орган отчетности. В некоторых случаях налоговый и отчетный периоды совпадают. Однако часто отчет может представляться несколько раз в течение одного налогового периода.

По итогам отчетных периодов уплачиваются авансовые платежи.

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период со дня создания и до конца данного года. Днем создания организации признается день ее государственной регистрации. При создании организации между 1 декабря и 31 декабря первым налоговым периодом для нее является период со дня создания до конца следующего календарного года.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если организация была создана между 1 декабря и 31 декабря текущего года и ликвидирована (реорганизована) раньше окончания следующего календарного года, налоговым периодом для нее является период со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Эти правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций. Эти правила также не применяются в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом.

Если облагаемое имущество было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период фактического его нахождения в собственности плательщика.

Льготы по налогу — частичное или полное освобождение физических и юридических лиц от уплаты налогов.

Действующее законодательство предусматривает следующий перечень налоговых льгот:

- 1) необлагаемый минимум объекта;
- 2) изъятие из налогообложения определенных элементов объекта;
- 3) освобождение от уплаты налогов определенных категорий плательщиков;
- 4) понижение налоговых ставок;
- 5) целевые налоговые льготы, включая инвестиционные налоговые кредиты;
- 6) прочие налоговые льготы.

Налоговое право базируется на принципе презумпции облагаемости. Это означает, что плательщик обязан уплачивать налоги в полном объеме в предположении отсутствия всяких льгот. Если же эти льготы по отношению к данному плательщику предусмотрены законом, то воспользоваться своим правом на их использование он может не автоматически, а предварительно документально доказав это свое право. Плательщик при этом должен не просто сослаться на соответствующие правовые нормативные акты, а обосновать свои права на льготы посредством обязательного раздельного учета объектов налогообложения: в случаях, если разные составляющие объекта облагаются по разным ставкам; если какое-либо отдельное имущество, обороты по реализации, элементы прибыли освобождены от обложения и т.д.

Если же такого раздельного учета не ведется, то к плательщику применяется самый жесткий режим обложения, не позволяющий пользоваться им какими бы то ни было льготами.

По механизму действия налоговые льготы существенно отличаются друг от друга. В зависимости от того, на изменение какого из элементов налога направлены льготы, они принимают форму изъятий, скидок или налоговых кредитов.

И з ъ я т и е выводит из налогообложения отдельные объекты. По налогу на прибыль организаций не подлежит налогообложению, например, прибыль от производства технических средств профилактики инвалидности и реабилитации инвалидов. В отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от налогообложения отдельных видов имущества. Изъятия могут предоставляться как на постоянной основе, так и на ограниченный срок, а также как ко всем налогоплательщикам, так и к определенной их категории.

С к и д к и направлены на сокращение налоговой базы. В отношении налога на прибыль скидки связаны не с доходами, а с

расходами налогоплательщика, т.е. плательщик имеет право уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые обществом и государством. В зависимости от влияния на результаты налогообложения скидки могут быть разделены на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов налогоплательщика).

Инвестиционный налоговый кредит (ИНК) — это предоставление организации возможности в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

ИНК может быть предоставлен организации — плательщику соответствующего налога при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) проведение этой организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения отходами (в этом случае ИНК предоставляется на сумму кредита, составляющую 30% от стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных целей);

2) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению (в этих двух случаях ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению с уполномоченным органом).

ИНК может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Решение о предоставлении ИНК по налогу на прибыль организации в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается финансовым органом этого субъекта.

ИНК может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет.

Организация, получившая ИНК, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия дого-

вора. Уменьшение производится по каждому платежу налога за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита.

Наличие у организации одного или нескольких договоров об ИНК не может препятствовать заключению другого договора по иным основаниям. При заключении организацией более одного договора об ИНК, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об ИНК) суммы, на которые уменьшаются налоговые платежи, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об ИНК. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога для такого отчетного периода, то разница между этой суммой и суммой, предельно допустимой, переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма ИНК переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Не допускается в течение срока действия договора об ИНК реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось условием для предоставления ИНК. Эти операции допускаются лишь в случае, если они оговорены в договоре об ИНК. Не допускается также установление процентов на сумму кредита по ставке, менее $\frac{1}{2}$ и превышающей $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования ЦБР.

Представительными органами субъектов РФ и местного самоуправления могут быть установлены иные основания и условия предоставления ИНК по региональным и местным налогам.

Действие договора об ИНК может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления ИНК, она в течение 30 дней со дня расторжения договора обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора исходя из ставки рефинансирования ЦБР, действовавшей за период от заключения до расторжения договора.

Целевой налоговый кредит — налоговая льгота, предоставляемая местными органами власти в пределах зачисляемой в местные бюджеты суммы налога налогоплательщику в случае выполнения им особо значимого заказа по социально-экономическому развитию территории или предоставления особо важных услуг населению данной территории.

Фактически целевой налоговый кредит означает, что в счет уплаты одного налога может засчитываться другой, т.е. происходит замена уплаты налога либо его части натуральным исполнением каких-либо значимых для данной территории работ конкретным налогоплательщиком.

Преференции — особые (предпочтительные) льготы, предоставляемые одним государством другому на началах взаимности или в одностороннем порядке без распространения на третьи страны; чаще всего применяются в виде скидок или отмены таможенных пошлин. Преференциальный режим устанавливают экономически развитые государства в отношении развивающихся стран в рамках Всеобщей системы преференций. Преференции внутри стран устанавливаются в виде инвестиционного налогового кредита (отсрочка взимания налога) и целевой налоговой льготы для финансирования инвестиционных и инновационных затрат.

Методы налогообложения — форма зависимости между ставкой налога и величиной налогооблагаемой базы, в частности доходами налогоплательщика. Существует равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное налогообложение.

Равным признается такой метод налогообложения, при котором для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога, например в абсолютной сумме или в процентах от минимальной заработной платы.

При *пропорциональном* методе налогообложения ставка налога (не сумма!) равна для каждого налогоплательщика независимо от размера его доходов. Иными словами, ставка налога не зависит от величины базы налогообложения и с ростом базы пропорционально возрастает сумма налога.

Прогрессивное налогообложение характеризуется ростом ставки налога по мере увеличения налогооблагаемой базы, в частности величины дохода налогоплательщика. При этом не только увеличивается абсолютная сумма налогов, но и усиливается налоговое бремя, т.е. возрастает доля изымаемого дохода при его росте.

Прогрессивное налогообложение может осуществляться в простой и сложной форме. При этом нередко применение простого прогрессивного обложения нарушает принцип равенства налогообложения. Так, в одном из краевых центров были установлены следующие ставки налога на строения, помещения и сооружения в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости:

Стоимость имущества	Ставка налога, %
До 300 тыс. руб.	0,1
От 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.:	
• жилые дома, квартиры, дачи	0,1
• иные строения, помещения, сооружения	0,3
Свыше 500 тыс. руб.:	
• жилые дома, квартиры, дачи	0,3
• иные строения, помещения, сооружения	2,0

Нетрудно заметить, что два налогоплательщика, имеющие в собственности нежилые строения стоимостью 499 тыс. 999 руб. 99 коп. и 500 тыс. руб. 1 коп., должны уплатить налог в размере соответственно 1,5 тыс. руб. и 10 тыс. руб. Иными словами, два собственника, имеющие фактически одинаковое по стоимости имущество (разница составляет всего две копейки!), должны уплатить несоразмерно различные налоги. Это свидетельствует о нарушении принципов соразмерности и равенства налогообложения.

Поэтому в данном случае следует применять не простую прогрессивную шкалу ставок, а шкалу сложную, при которой повышенная ставка применяется не ко всей налоговой базе, а лишь к той ее части, которая превышает предыдущую шкалу налогообло-

жения. Тогда с ростом налоговой базы размер налога, подлежащего уплате, будет расти плавно, постепенно. В данном случае повышенная ставка в 2% должна применяться к стоимости имущества, превышающей 500 тыс. руб., а не ко всей налоговой базе. Ставка для имущества, стоимость которого превышает 500 тыс. руб., должна равняться 1,5 тыс. руб. + n % от суммы, превышающей 500 тыс. руб.

Регрессивные налоги, наоборот, предполагают снижение средней ставки налога по мере роста доходов, а также и ослабление налогового бремени. Тяжесть изъятия обратно пропорциональна доходу: чем меньше доход, тем тяжелее налог для плательщика. Регрессивное налогообложение свойственно главным образом косвенным налогам. Результатом регрессивного налогообложения при определенных обстоятельствах может быть абсолютное повышение собираемости налогов.

Способы уплаты налогов: 1) уплата налога по декларации; 2) уплата налога у источника дохода; 3) кадастровый способ уплаты налога.

В соответствии с *первым способом* налогоплательщик представляет в установленные сроки в налоговый орган по месту своей регистрации официальное заявление о своих налоговых обязательствах.

Уплата налога у источника дохода предполагает, что налогоплательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией организации или предпринимателем, производящим выплату дохода. Данный способ уплаты имеет то преимущество, что всякое уклонение от уплаты налога налогоплательщиком исключено.

При *кадастровом способе уплаты налогов* ведется кадастр — реестр, устанавливающий классификацию объектов налогообложения по некоторым внешним признакам (доход, имущество), а также определяющий среднюю доходность объекта налогообложения. При построении кадастра за основу может быть взята какая-либо характеристика объекта налогообложения (при построении земельного кадастра, например, — вид земли (пашня, луг, лес и пр.) и ее местонахождение). Примером налога, уплачиваемого по кадастровому способу, является единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Иными словами, перечисленные способы уплаты налогов отличаются друг от друга тем, что в первом случае налог исчисляется и уплачивается самим налогоплательщиком, во втором — это де-

лает за него источник выплаты дохода (или, что то же самое, — налоговый агент), а в третьем — сумма налога исчисляется налоговым органом, налогоплательщик уведомляется об этой сумме и перечисляет ее в установленные сроки в бюджет.

Авансовые платежи налогов устанавливаются с целью приблизить момент уплаты налогов к моменту получения доходов. По окончании отчетного налогового периода производится расчет фактической суммы налогов по итогам хозяйственно-финансовой деятельности налогоплательщика. Авансовые платежи засчитываются в счет уплаты этой суммы. Недостающие суммы доплачиваются, а излишне уплаченные — возвращаются или засчитываются в счет предстоящих платежей по налогу.

Использование авансовых платежей по налогам обеспечивает регулярность и стабильность поступлений доходов в бюджет, устраняет негативные последствия инфляции при исполнении бюджета по доходам, а также облегчает оперативный контроль за уплатой налогов.

По большинству налогов, в особенности с продолжительным налоговым периодом (год), установлен порядок уплаты, предусматривающий авансовые платежи по окончании каждого отчетного периода (как правило, месяц). В законодательных актах в этом случае используется формула «исчисление и уплата налога нарастающим итогом с начала налогового периода». Важным предварительным условием авансовых платежей является то, что в законе о налоге, уплачиваемом в таком режиме, налоговый период должен быть разделен на отчетные периоды, составляющие в сумме налоговый период, по итогам которых и могут уплачиваться авансовые платежи.

Налоги, по которым установлен короткий налоговый период (месяц, квартал), уплачиваются по окончании этого периода; авансовые платежи в этом случае не осуществляются.

Впрочем, следует обратить внимание на возникающие при авансовом методе уплаты налогов противоречия. Например, авансовые платежи по налогу на прибыль организаций уплачиваются одним из следующих способов:

- 1) квартальные авансовые платежи — исходя из фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. При этом возможны ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал;

2) ежемесячные авансовые платежи — исходя из фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Ежемесячные авансовые платежи при квартальном способе уплаты авансовых платежей могут уплачиваться и в том случае, когда в месяце, за который произошла такая уплата, прибыль не получена. Иными словами, налогоплательщик уплатил налог за месяц, в котором у него не было объекта налогообложения, а стало быть, и обязанности уплачивать налог.

Право на возврат (зачет) излишне уплаченных денежных средств является одним из общих принципов налогообложения. Оно регулируется ст. 78 НК РФ. Право налогоплательщика на возврат (зачет) связано только с фактом излишней уплаты денежных средств в бюджет.

Излишне внесенные в бюджет суммы не могут признаваться законно уплаченными налогами. Взимание же незаконного налога является для собственника не чем иным, как причинением ему ущерба. Напротив, для государства получение незаконно уплаченных в бюджет средств есть неосновательное обогащение и пользование чужими денежными средствами. Возмещение такого ущерба производится путем зачета или возврата излишне уплаченной суммы. Статьей 78 НК РФ установлен единый для всех налогов порядок такого зачета или возврата.

§ 3. Функции налогообложения и классификация налогов

Функции налогов являются проявлением сущности налогов, способом выражения их свойств. Функции налогов показывают, каким образом реализуется их общественное назначение как инструмента распределения и перераспределения государственных доходов.

Выделяют четыре функции налогов: фискальная, распределительная, регулирующая и контрольная.

Фискальная функция — собственно изъятие средств налогоплательщиков в бюджет. Данная функция — суть основная функция налогообложения. Именно посредством фиска налоги выполняют свое предназначение по формированию государственного бюджета для выполнения общегосударственных и целевых государственных программ. Посредством фискальной

функции реализуется главное общественное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для оборонных, социальных, природоохранных и других функций.

Распределительная функция налогов выражает их сущность как особого централизованного инструмента распределительных отношений. Распределительная функция иначе называется социальной, поскольку состоит в перераспределении общественных доходов между различными категориями граждан: от состоятельных к неимущим, что обеспечивает в конечном счете гарантию социальной стабильности общества. Социальные функции выполняют, в частности, акцизы, устанавливаемые на отдельные виды товаров. Ту же цель преследует механизм прогрессивного налогообложения, связанный с возрастанием налоговых ставок по мере роста величины доходов плательщика.

Регулирующая функция налогов стала осуществляться с тех пор, как государство начало активно участвовать в организации хозяйственной жизни страны. Эта функция направлена на достижение определенных целей налоговой политики посредством налогового механизма. Налоговое регулирование выполняет три подфункции:

- стимулирующая подфункция направлена на развитие определенных социально-экономических процессов; реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений);
- дестимулирующая подфункция посредством сознательно увеличенного налогового бремени препятствует развитию определенных социально-экономических процессов. Как правило, действие этой подфункции связано с установлением повышенных ставок налогов.

Следует, однако, помнить, что налоговые отношения, как и всякие другие экономические отношения, должны воспроизводиться. Налоги должны взиматься и сегодня, и завтра — всегда. Поэтому, эксплуатируя дестимулирующую подфункцию, нельзя допустить подрыва основы налогообложения, угнетения, а тем более ликвидации источника налога. В противном случае в дальнейшем налоги не из чего будет взимать;

- подфункция воспроизводственного назначения реализуется посредством платежей: например, за пользование природными ресурсами. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для привлечения средств, используемых

в дальнейшем на воспроизводство (восстановление) эксплуатируемых ресурсов.

Контрольная функция налогообложения означает, что государство посредством налогов контролирует финансово-хозяйственную деятельность юридических лиц и граждан. Одновременно осуществляется контроль за источниками доходов и направлениями расходования средств. В конечном счете контрольная функция позволяет обеспечивать минимум налоговых поступлений в бюджет, который, тем не менее, достаточен для выполнения государством своих конституционных функций.

Классификация налогов позволяет установить их различия и сходство, свести их к небольшому числу групп и тем самым облегчить их изучение и практическое использование. Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий налогообложения и взимания, специфических административно-финансовых мер.

Тот или иной способ классификации налогов основан на ряде критериев. Множественность способов классификации налогов имеет то положительное свойство, что один и тот же конкретный налог, относимый в разных классификациях к различным группам, получает различные оценки и характеристики, что способствует его всестороннему изучению и познанию. Отнесение того или иного налога к определенному виду позволяет более четко уяснить его содержание и суть.

Существует несколько принципов классификации налогов:

- 1) по способу взимания налогов;
- 2) по субъекту налогообложения (налогоплательщику);
- 3) по объекту налогообложения;
- 4) по уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж;
- 5) по целевой направленности введения налога.

В зависимости от способа взимания налогов они делятся на прямые и косвенные. Различия между ними сводятся к следующему:

<i>Прямые налоги</i>	<i>Косвенные налоги</i>
1. В отношении по поводу взимания налогов вступают два субъекта: бюджет и налогоплательщик	В отношении по поводу взимания налогов вступают три субъекта: бюджет, носитель налога и юридический налогоплательщик как посредник между ними
2. Налоговое бремя несет непосредственно юридический плательщик	Налоговое бремя несет носитель налога, тогда как налог в бюджет поступает через юридического плательщика

<i>Прямые налоги</i>	<i>Косвенные налоги</i>
3. Величина налогов непосредственно зависит от финансовых результатов деятельности плательщика	Величина налогов не зависит от финансовых результатов деятельности плательщика
4. Эти налоги подоходно-поимущественные	Эти налоги имеют объектом обложения обороты по реализации товаров (работ, услуг)

Налогоплательщик — это лицо, на котором лежит юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Понятию «налогоплательщик» близко другое понятие — «носитель налога». Это понятие существует в связи с экономической возможностью переложения тяжести налога с юридического налогоплательщика, т.е. лица, уплачивающего налог в бюджет, на другое лицо. Носитель налога — это лицо, которое несет тяжесть налогообложения в конечном итоге, т.е. по завершении процессов переложения налога.

Например, плательщиками НДС (косвенный налог в виде надбавки к цене товара) являются организации и предприниматели, производящие и реализующие товар. Эти лица обязаны исчислить сумму НДС и перечислить ее в бюджет. НДС включается в цену товара, но не выделяется в ней при реализации физическим лицам. Тем не менее покупатель товара в составе цены товара оплачивает и НДС. Если покупатель не перепродает товар, а потребляет его, он не может возместить себе уплаченную сумму НДС. Этот конечный потребитель и является носителем налога.

Таким образом, понятие «налогоплательщик» скорее юридическое, а понятие «носитель налога» (фактический плательщик) — экономическое, оно не имеет реального юридического содержания, поскольку не определено в законодательстве.

Налоговое законодательство обстоятельно устанавливает круг юридических плательщиков косвенных налогов, определяет их обязанности по внесению в бюджет соответствующих налогов. Однако в законодательстве отсутствуют какие-либо нормы о лицах, на которых приходится фактическое бремя налогообложения. Таким образом, игнорируется экономическая природа косвенных налогов.

Носители налогов не являются и не могут являться участниками (субъектами) налоговых правоотношений, поскольку не наделены соответствующими правами и обязанностями. Они, например, не могут влиять ни на исполнение обязанности по уплате налога, ни на реализацию права на возврат излишне уплаченных сумм.

Отсутствие у носителей налога указанных прав ставит их в неравное положение с участниками налоговых правоотношений. На практике нередко возникали случаи, когда органы власти субъектов РФ или органы местного самоуправления неправомерно устанавливали косвенные налоги. По прошествии времени Конституционный Суд РФ признавал неправомерность установления таких налогов, однако отказывался признать право юридических налогоплательщиков на возврат (зачет) сумм косвенных налогов на том основании, что сумма налога включалась ими в цену товара (работы, услуги) и фактически взималась не за счет их прибыли (результатов хозяйственной деятельности), а с покупателей, т.е. фактических, но не юридических плательщиков налога. Юридические налогоплательщики имели возможность в конце концов переложить эти налоги на население. Справедливости ради следует усомниться в бескорыстности их судебных исков. У налогоплательщиков нет интереса обращаться за возвратом налога из бюджета только для того, чтобы вернуть эти суммы покупателям. Кроме того, когда речь идет о розничной торговле, абсолютно ясно, что возврат каких-либо сумм покупателям невозможен.

Рассмотренная ситуация не отвечает принципу равенства всех форм собственности (п. 2 ст. 8 Конституции РФ). Установившийся порядок не обеспечивает реального возврата неправомерно удержанных косвенных налогов, что противоречит принципам правового государства.

Современное представление о делении налогов на прямые и косвенные сложилось в результате многовекового развития. Рассмотрим историческую эволюцию представлений о принципах деления налогов на прямые и косвенные.

А. Критерий переложимости налогов

Переложимость налогов возможна только в процессе обмена, результатом которого является формирование цен. Посредством обменных и распределительных процессов определенный законодательством плательщик налога имеет возможность переложить налоговое бремя на иное лицо — носителя налога. Иными словами, лицо, на которое формально возложена обязанность быть плательщиком налога, и лицо, фактически уплачивающее данный налог, — это не обязательно одно и то же лицо.

Существуют два типа переложения налогов:

1) с продавца на покупателя, что чаще всего происходит при косвенном налогообложении;

2) с покупателя на продавца. Такая ситуация возникает, если цена на товар из-за завышенных ставок налогов, например акцизов, превосходит платежеспособность покупателя.

Критерий перелаживаемости впервые был использован в качестве основы деления налогов на прямые и косвенные английским философом Джоном Локком (1632—1704) в конце XVII в. (практика такой классификации установилась еще в XVI в.). Локк исходил из того, что любой налог, с кого бы он ни взимался, в конечном счете упадет на землевладельца, так как один лишь доход земельного собственника — действительно чистый доход, из которого все платят все налоги. Поэтому налогам, падающим на землю косвенно, следует предпочесть налог, непосредственно взимаемый с землевладельца. Следовательно, поземельный налог — это прямой налог, а остальные налоги являются косвенными.

В отличие от физиократов А. Смит считал, что доходы получают не только с земли, но и с капитала и труда. Отсюда — включение налогов на предпринимательскую прибыль и заработную плату, которые Смит считал переложимыми налогами в прямые налоги. Он определил косвенные налоги как налоги, падающие на расходы.

Английский экономист, философ и общественный деятель Джон Стюарт Милль (1806—1873) критерием считал намерение законодателя: прямой налог — это налог, который, по мнению законодателя, должен лечь на налогоплательщика; косвенный — это налог, который должен быть переложено налогоплательщиком на другое лицо. Того же мнения придерживался и Адольф Вагнер.

Итак, в соответствии с рассмотренным критерием окончательным плательщиком прямых налогов становится лицо, которое получает доход, окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене.

Б. Критерий способа налогообложения и взимания

Недостатком критерия деления налогов на прямые и косвенные по их перелаживаемости являлось то, что многие прямые налоги на практике перелаживаются не хуже косвенных, а косвенные перелаживаются далеко не всегда и иногда не полностью. Прямые налоги при определенных обстоятельствах также могут быть переложены на потребителя посредством действия ценового механизма. Косвенные же налоги не всегда можно в полном размере переложить на потребителя, так как рынок может и не принять в полном объеме товар по повышенным ценам.

В связи с недостатками критерия перелагаемости во Франции, например, приняли за основу деления налогов на прямые и косвенные способ налогообложения и взимания. Прямые налоги построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определяемых (владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным), периодически составляемым спискам плательщиков на основании кадастра (земли, домов и др.) и в определенные сроки. Косвенные налоги исходят из изменчивых явлений, отдельных действий, фактов, как, например, из различных актов потребления, сделок, услуг.

В. Критерий платежеспособности

Обложение налогом определенного источника в соответствии с этим критерием относится к прямым налогам, обложение же на основе учета общей платежеспособности лица — к косвенным. Иными словами, все налоги, в которых государство направляет требование определенному лицу и производит непосредственно оценку его платежеспособности, являются прямыми. Те же налоги, в которых государство не устанавливает платежеспособности через действия плательщиков, признаются косвенными.

Немецкий ученый Геккель конкретизировал это положение, разделив все налогообложение на подоходно-поимущественное обложение и обложение расходов потребления. Он полагал, что хозяйство налогоплательщика делится на доходное и расходное. Обложение хозяйства плательщика в процессе приобретения и накопления производится путем подоходно-поимущественных налогов (поземельного, подомового, промыслового, с денежных капиталов и с личного труда), которые Геккелем были отнесены к прямым. Обложение же расходного, потребительского хозяйства производится налогами на расход, на потребление, которые он отнес к косвенным.

Деление налогов на прямые и косвенные на основании подоходно-расходного принципа, установленного в начале XX в., не утратило своего значения и в конце века.

Современная теория переложения наиболее полно изложена в работе Э. Селигмена «Переложение и падение налогов» (1892). Согласно этой теории распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные процессы плательщик способен переложить налоговое бремя на носителя налога. Однако эта теория имеет сугубо экономический характер, так как вопросы переложения могут учитываться лишь законодателем при установле-

нии налогов. Правовым основанием для этого является п. 3 ст. 3 НК РФ. Но при уплате налогов вопросы переложения не учитываются, перелагаемость не входит в число элементов налогообложения.

По субъекту налогообложения налоги делятся на три группы:

- налоги, взимаемые только с юридических лиц;
- налоги, взимаемые только с физических лиц;
- налоги, взимаемые как с юридических, так и с физических лиц.

По объекту налогообложения налоги могут быть классифицированы:

1) на налоги, уплачиваемые *с прибыли (доходов)*, — налог на прибыль, налог на дивиденды, налог на доходы от долевого участия в деятельности других организаций;

2) налоги, взимаемые *с выручки от реализации продукции (работ, услуг)*, — НДС, акцизы;

3) налоги *с имущества* — налог на имущество организаций. С определенной долей условности к этой классификационной группе налогов можно отнести транспортный налог, так как транспортные средства также включаются в состав принадлежащего организации имущества, хотя непосредственным объектом обложения данным налогом выступает факт регистрации плательщиком транспортного средства;

4) платежи *за природные ресурсы* — земельный налог, водный налог;

5) налоги, уплачиваемые *с суммы произведенных затрат*, — недавно отмененный налог на рекламу;

6) налоги *на определенный вид финансовых операций* — недавно отмененный налог на операции с ценными бумагами;

7) налоги *со стоимости исковых заявлений и сделок имущественного характера* — госпошлина.

По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, налоги делятся на федеральные, региональные и местные. Здесь, впрочем, следует иметь в виду, что, поскольку налоги являются регулирующими доходами бюджета, из того, что тот или иной налог относится, например, к федеральным, вовсе не следует, что весь сбор от него поступает в федеральный бюджет. Он распределяется между уровнями бюджета в соответствии с нормами налогового либо бюджетного законодательства.

По целевой направленности введения налогов они делятся на универсальные и целевые.

Налоги имеют два свойства:

- обязательность, т.е. изъятие государством определенной части доходов налогоплательщика в виде обязательного взноса;
- безэквивалентность, т.е. уплата налогов налогоплательщиком не сопровождается прямым встречным исполнением со стороны государства каких-либо обязательств.

В этой связи универсальный налог можно рассматривать как обязательный, безэквивалентный платеж, не имеющий конкретных направлений своего использования (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и др.).

Целевыми налогами являются сборы и пошлины.

Сбор — это всегда целенаправленный платеж, являющийся платой государству за оказанные услуги налогоплательщику. Адресность сбора, как правило, содержится в его названии (недавно отмененный целевой сбор на содержание милиции и др.). Сбор может быть безадресным платежом с определенного вида деятельности или за право осуществления такой деятельности (недавно отмененные сбор за право торговли, сбор за право проведения местных аукционов и лотерей и т.д.).

Пошлина — это денежный сбор, взимаемый с юридических и физических лиц за совершение специально уполномоченными органами действий и за выдачу документов, имеющих юридическое значение. Государственная пошлина подразделяется на таможенно-пограничные и внутригосударственные пошлины. *Таможенная пошлина* — это денежный сбор, взимаемый таможенными органами с плательщика за перемещение товара через таможенную границу государства (ввоз и вывоз). *Внутригосударственная пошлина* — это денежная плата, взимаемая с физических и юридических лиц за совершение действий, имеющих юридическое значение (госпошлина за предъявление иска в арбитражный суд).

§ 4. Налоговая система Российской Федерации

Налоговая система РФ строится в соответствии с НК РФ.

Принципы построения налоговой системы, которые являются основополагающими в экономически развитых странах, показали свою эффективность и могут быть заимствованы Россией, — это:

1) детальная структурированность и целостность налоговой системы. Обеспечивается жесткой централизацией управления

налогами со стороны государства на базе налогового законодательства. Данный принцип предполагает тесную взаимосвязанность налогов, исключающую двойное налогообложение, право выбора в отдельных случаях налогоплательщиком конкретного вида налога или налоговой ставки, а также строгое разделение налогов на центральные и местные;

2) гибкость налоговой системы, обеспеченная возможностью ежегодно уточнять ставки налогов и осуществлять налоговую политику с учетом изменений политической и экономической конъюнктуры на основе ежегодно принимаемых законов по бюджету;

3) социальная направленность налоговой системы, связанная со стимулированием социального и экономического развития страны с учетом таких факторов, как темпы развития, финансовое положение отраслей экономики, уровень инфляции и безработицы, выравнивание развития регионов.

Доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных и безвозвратных перечислений. К налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством РФ федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы (ст. 41 БК РФ).

Ниже приведена структура доходов федерального бюджета за 2007 г. (в тыс. руб.) (табл. 1.2).

Таблица 1.2

ВСЕГО БЮДЖЕТНЫХ ДОХОДОВ	6 965 317 200
Налоговые доходы	6 964 835 200
Налоги на прибыль, доходы	580 408 800
Единый социальный налог, зачисляемый в федеральный бюджет	368 773 900
Налоги на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	1 485 042 900
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	1 378 729 900
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	106 313 000
Акцизы на спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья), производимый на территории РФ	5 232 300
Акцизы на спиртосодержащую продукцию, производимую на территории РФ	321 300
Акцизы на табачную продукцию, производимую на территории РФ	48 813 700
Акцизы на бензин, производимый на территории РФ	38 304 500
Акцизы на автомобили легковые и мотоциклы, производимые на территории РФ	822 600
Акцизы на дизельное топливо, производимое на территории РФ	11 861 000
Акцизы на моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей, производимые на территории РФ	957 600

Окончание табл. 1.2

Налоги на товары, ввозимые на территорию РФ	7 13 432 800
НДС на товары, ввозимые в РФ	693 062 400
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым в РФ	20 370 400
Налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами	1 068 990 200
Налог на добычу полезных ископаемых	1 037 739 600
Налог на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья	1 030 375 200
Нефть	935 175 000
Газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья	88 714 800
Газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья	6 485 400
Налог на добычу прочих полезных ископаемых	7 364 400
Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении соглашений о разделе продукции	12 742 500
Водный налог	13 843 100
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (исключая внутренние водные объекты)	4 515 000
Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов (по внутренним водным объектам)	150 000
Государственная пошлина, сборы	26 314 400
Доходы от внешнеэкономической деятельности	2 455 079 800
Таможенные пошлины	2 394 183 700
Ввозные таможенные пошлины	395 339 500
Вывозные таможенные пошлины	1 998 844 200
Вывозные таможенные пошлины на нефть сырую	1 266 133 800
Вывозные таможенные пошлины на газ природный	373 836 600
Вывозные таможенные пошлины на товары, выработанные из нефти	321 854 700
Прочие вывозные таможенные пошлины	37 019 100
Таможенные сборы	19 878 600

На протяжении 1990-х гг. налоговая система строилась на основе Закона РФ от 27.12.1991 «Об основах налоговой системы в РФ». Деятельность налоговых органов подчинялась закону РФ от 21.03.1991 «О налоговых органах РФ». С конца 1990-х гг. налоговая система формируется и развивается согласно кодифицированному федеральному закону — НК РФ. В соответствии со ст. 12 НК РФ в РФ установлены три вида налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы;
- налоги субъектов РФ (региональные налоги);
- местные налоги.

В настоящее время налоговую систему России составляют 13 налогов и два сбора (госпошлина — это по своим признакам сбор),

в том числе федеральных — 10, региональных — 3, местных — 2. Следует также обратить внимание, что в рамках специальных налоговых режимов установлены три единых налога: единый сельскохозяйственный налог, единый налог при применении упрощенной системы налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Состав налоговой системы РФ по состоянию на начало 2008 г.

	Законы
Федеральные налоги	
Налог на добавленную стоимость	НК РФ, гл. 21
Акцизы	НК РФ, гл. 22
Налог на доходы физических лиц	НК РФ, гл. 23
Единый социальный налог	НК РФ, гл. 24
Налог на прибыль организаций	НК РФ, гл. 25
Налог на добычу полезных ископаемых	НК РФ, гл. 26
Водный налог	НК РФ, гл. 25.2
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	НК РФ, гл. 25.1
Государственная пошлина	НК РФ, гл. 25.3
Региональные налоги	
Налог на имущество организаций	НК РФ, гл. 30
Транспортный налог	НК РФ, гл. 28
Налог на игорный бизнес	НК РФ, гл. 29
Местные налоги	
Земельный налог	НК РФ, гл. 31
Налог на имущество физических лиц	Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 09.12.1991 № 2003-1
Специальные налоговые режимы	
Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	НК РФ, гл. 26.1
Упрощенная система налогообложения	НК РФ, гл. 26.2
Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	НК РФ, гл. 26.3
Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	НК РФ, гл. 26.4

Разделение налогов по уровням власти обеспечивает осуществление государством регулирующей функции, позволяя ему воздействовать на социально-экономические процессы на федеральном, региональном и местном уровнях.

Разделение налогов по уровням власти целесообразно проводить с учетом следующих принципов:

- налоговые доходы каждого уровня власти должны быть достаточны для финансирования закрепленных сфер или предметов ведения;
- чем менее мобильна налоговая база (стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения), тем на более низком уровне государственной власти производится ее налогообложение. Например, высокой мобильностью обладают труд и капитал, а низкой — природные ресурсы и недвижимость. Поэтому целесообразно закрепить на федеральном уровне налогообложение доходов физических и юридических лиц, а на иных уровнях — налогообложение имущества;
- большинство регулирующих налогов закрепляется на федеральном уровне;
- косвенные налоги (взимаемые в виде надбавки к цене товара) — акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины — взимаются на федеральном уровне;
- число совместных сфер ведения по налоговым вопросам Федерации и ее субъектов должно быть минимизировано.

Налоговая система формируется и реформируется путем установления и введения новых налогов, их изменения и отмены.

Установить налог или сбор не значит только дать ему название, необходимо определение в НК РФ плательщиков, а также существенных элементов налоговых обязательств: объекта налогообложения, налоговой базы, налогового периода, налоговой ставки, порядка исчисления налога, порядка и сроков уплаты налога, а в необходимых случаях и налоговых льгот. Установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. Если налог устанавливается путем последовательного издания нескольких нормативно-правовых актов, то такой налог считается окончательно установленным, когда определен его последний элемент.

Введение налога означает решение субъектов РФ и муниципальных образований о действии определенного регионального или местного налога на своей территории. Исчерпывающий перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется НК РФ. Субъекты РФ и муниципальные образования вправе самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории региональные (местные) налоги, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность устано-

вить налог. Таким образом, установление в НК РФ регионального (местного) налога порождает право субъекта РФ (местного самоуправления) своим законом (нормативным правовым актом представительного органа местного самоуправления) установить и ввести в действие этот налог независимо от того, вводят ли его на своей территории другие субъекты РФ (муниципальные самообразования). Так, 29.11.2004 г. НК РФ пополнился новой главой 31 «Земельный налог». Этот налог — местный. Поэтому на территории муниципальных самообразований он может быть окончательно установлен только в соответствии с принятием нормативного правового акта представительного органа соответствующего местного самоуправления.

Федеральные налоги представляют собой обязательные платежи физических и юридических лиц, которые устанавливаются высшим органом законодательной власти федеративного государства. Поступления от федеральных налогов зачисляются в федеральный бюджет либо распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ. Состав федеральных налогов, налогоплательщики, элементы налогообложения (объект, база, ставки, налоговый период, порядок исчисления, а также порядок и сроки уплаты) определяются высшим законодательным органом РФ.

Федеральные налоги создают основу доходной части федерального бюджета (поскольку формируются из наиболее доходных источников), за счет них поддерживается финансовая стабильность нижестоящих — региональных и местных — бюджетов. Перечень федеральных налогов и сборов устанавливается НК РФ, эти налоги и сборы обязательны к уплате на всей территории РФ.

Большинство федеральных налогов являются регулирующими, и в отношении таких налогов субъекты РФ имеют определенные права. Тем не менее компетенция субъекта РФ в отношении этих налогов ограничена рамками доли ставки, которая полагается ему в соответствии с законодательством. Например, по налогу на прибыль организаций определена ставка до 24%, распределяемая между федеральным и региональными бюджетами: 6,5 % — в федеральный бюджет и не более 17,5 % — в бюджеты субъектов РФ. В пределах закрепленной за ними налоговой ставки субъекты РФ вправе устанавливать дополнительные льготы.

Федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если они установлены федеральным законодательным органом в надлежащей форме, т.е. федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответ-

ствии с действующим законодательством. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными. Конституция РФ исключает возможность установления налогов и сборов органами исполнительной власти.

Налоги субъектов РФ (региональные налоги) — это обязательные платежи, право устанавливать которые в соответствии с Конституцией РФ или иными законодательными актами принадлежит субъектам РФ. Налоги субъектов РФ определяются исходя из тех функций по расходным полномочиям, которые законодательно отнесены к компетенции властей субъектов РФ. Поступления от налогов субъектов РФ либо зачисляются в бюджет субъекта РФ, либо распределяются между бюджетом субъекта РФ и местными бюджетами.

Региональные налоги обеспечивают региональные бюджеты собственными источниками финансирования своих расходов (тем не менее доля регулирующих налогов в доходах региональных бюджетов значительно превышает долю собственных налоговых доходов). Общий порядок установления и изъятия региональных налогов предусмотрен ст. 12 НК РФ. В соответствии с ней перечень региональных налогов устанавливается НК РФ (ст. 14) и законами субъектов РФ. Введение в действие региональных налогов производится законами субъектов РФ. Эти налоги обязательны к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

При установлении региональных налогов законодательные (представительные) органы субъекта РФ наделены правом определять указанные в НК РФ элементы налогообложения: налоговые ставки (в пределах, установленных НК РФ), порядок и сроки уплаты налога, формы отчетности по данному региональному налогу, а также налоговые льготы и основания для их использования плательщиком. Если субъект РФ по какой-либо причине не реализует вышеуказанные права, то применяются предельные ставки и льготы, установленные федеральным законодательством.

Местные налоги — это обязательные платежи физических и юридических лиц, поступающие в местные бюджеты. Характерными чертами местных налогов являются их регрессивность и множественность. Они оказывают регулирующее воздействие на развитие социальной инфраструктуры.

Платежи по местным налогам поступают в местные бюджеты. Это городские, районные (с позиций налогообложения в понятие «район» не входит район внутри города), поселковые налоги. Общий порядок установления местных налогов предусмотрен ст. 12

НК РФ. В соответствии с ней перечень местных налогов устанавливается НК РФ (ст. 15) и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Введение в действие местных налогов производится нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Эти налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

При установлении местных налогов представительные органы местного самоуправления наделены правом определять указанные в НК РФ элементы налогообложения: налоговые ставки (в пределах, установленных НК РФ), порядок и сроки уплаты налога, формы отчетности по данному местному налогу, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Если представительный орган местного самоуправления по какой-либо причине не реализует вышеуказанные права, то применяются предельные ставки и льготы, установленные федеральным законодательством.

Федеративное устройство России имеет еще одну существенную особенность. Субъекты РФ — города федерального значения Москва и Санкт-Петербург — своими законами вправе устанавливать и вводить в действие не только региональные, но и местные налоги (ст. 12 НК РФ). В налоговом праве других федеративных государств аналогов этому положению нет.

В настоящее время региональные и местные органы власти не вправе устанавливать региональные и местные налоги, не предусмотренные НК РФ. Данное положение сопоставимо с полномочиями региональных и местных властей развитых европейских стран, где роль федеральных органов в налоговом правотворчестве является ведущей. В некоторых странах (Италия, Бельгия, Дания) у местных органов формально есть право устанавливать местные налоги, но правительство оставляет за собой право контролировать их ставки и сумму. Такой подход характерен и для федеративных государств, в которых доля местных налогов в доходах местных бюджетов обычно выше, чем в унитарных государствах.

Бюджетное устройство России и других европейских стран одинаково предусматривает, что региональные и местные налоги служат только добавкой в доходной части соответствующих бюджетов, главной частью которой являются отчисления от федеральных налогов. Во многих развитых странах доля местных налогов и сборов в доходной части соответствующих бюджетов составляет 80%; в РФ этот показатель колеблется от 0,7 до 17% и зависит от специфики территории, ее населенности и уровня развития. Поскольку доход-

ная база региональных и местных бюджетов в России недостаточна для покрытия бюджетных расходов, остро встала проблема зависимости региональных и местных бюджетов от централизованно выделяемых средств.

Современная трехуровневая налоговая система РФ достаточно динамична и претерпела за последнее десятилетие ряд существенных изменений. Все они были вызваны необходимостью создания налоговой системы, наиболее соответствующей рыночным отношениям и предоставляющей возможность каждому уровню власти самостоятельно формировать доходную часть своего бюджета исходя из собственных налогов, регулирующих налогов и неналоговых поступлений. Безусловно, ее нельзя назвать совершенной, но ее развитие происходит эволюционным путем, обеспечивая преемственность и совершенствование налогового права.

Четкое распределение налогов по уровням государственного управления является одним из основных принципов не только организации, но и реформирования налоговой системы в условиях рыночной экономики.

В новейшей истории становления налоговой системы России, которая началась с 1991 г., выделяются три этапа:

1. Этап налоговой централизации (1992—1993).
2. Этап налоговой децентрализации (1994—1996).
3. Этап налоговой централизации (с 1997 г. по настоящее время).

Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ», который знаменовал собой начало формирования современной отечественной налоговой системы, содержал норму, согласно которой «органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей». Иными словами, с самого начала своего становления налоговая система России формировалась на принципах фискальной централизации.

Но уже Указ Президента РФ от 22.12.93 г. «О формировании республиканского бюджета РФ и взаимоотношениях с бюджетами субъектов РФ в 1994 году» фактически положил начало второму этапу — децентрализации налоговой системы. В Указе предусматривалось, что дополнительные налоги и сборы в республиках в составе РФ, краях, областях, автономной области, автономных округах, городах Москве и Санкт-Петербурге, дополнительные местные налоги и сборы, не предусмотренные законодательством РФ, могут вводиться решениями органов государственной власти

субъектов РФ, местных органов государственной власти. При этом уплата налогов организациями должна производиться за счет прибыли, остающейся у них после уплаты налога на прибыль.

Субъекты РФ и муниципальные образования активно использовали предоставленное им право на введение новых, не предусмотренных федеральным законодательством налогов и сборов.

Впрочем, вскоре Президент своим Указом от 18.08.96 г. признал утратившей силу с 1 января 1997 г. упомянутую норму. Органам государственной власти субъектов РФ предписывалось отменить с 1 января 1997 г. свои решения о введении дополнительных налогов и сборов, не основанные на Законе РФ «Об основах налоговой системы в РФ». Органам местного самоуправления с 1 января 1997 г. было предложено принять аналогичные решения в отношении введенных ими дополнительных налогов и сборов.

Нынешняя налоговая система России централизована. Здесь, правда, следует различать централизацию в условиях унитарных и федеративных государств. Налоговые системы унитарных государств централизованы абсолютно. В федеративных государствах, к числу которых относится и Россия, централизация относительна. Здесь федеральный законодатель в рамках полномочий, определенных Конституцией РФ, устанавливает общие принципы налогообложения и формирование налоговой системы (в том числе исчерпывающий перечень региональных и местных налогов и сборов). НК РФ установил трехзвенную структуру налоговой системы, отражающую федеративное устройство России. Перечень налогов и сборов всех уровней, содержащийся в НК РФ, является закрытым. Согласно НК РФ не могут устанавливаться региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные Кодексом.

При этом регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта РФ. Однако законодатель субъекта РФ может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как это определяется федеральным законом.

Глава 2

НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

§ 1. Плательщики и объект налога на прибыль организаций. Ставки налога

В налоговой системе РФ налог на прибыль организаций занимает важное место, обеспечивая значительные поступления средств как в федеральный бюджет, так и в бюджеты субъектов РФ. Так, доходной части федерального бюджета РФ налог на прибыль организаций приносит 20% общей суммы налоговых поступлений, или 18% всех доходов федерального бюджета. Согласно НК РФ этот налог определен как федеральный, распределяемый в пропорции, установленной законом. Иными словами, с помощью налога на прибыль происходит регулирование доходной базы бюджетов разных уровней финансовой системы РФ.

Взимание налога на прибыль осуществляется в соответствии с главой 25 НК РФ.

Налог на прибыль организаций — прямой, т.е. его величина прямо зависит от конечных финансовых результатов их деятельности. Поэтому данный налог влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала. Для организаций налог на прибыль является основным.

К плательщикам налога на прибыль организаций относятся российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ¹.

Объектом налога на прибыль является прибыль, полученная налогоплательщиком. Для российских организаций прибылью признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, — полученные через эти представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительскими расходами; для иных иностранных организаций — доходы, полученные от источников в РФ. При этом следует иметь в виду, что законодательство предусматривает

¹ Об особенностях налогообложения иностранных организаций см. главу 3 настоящей работы.

исчерпывающий перечень доходов и расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли¹.

В настоящее время действуют следующие **ставки налога на прибыль организаций** (с распределением по различным бюджетным уровням) (табл. 2.1).

Таблица 2.1

	Объект обложения	В федеральный бюджет	В бюджет субъекта РФ	Общая ставка
1	2	3	4	5
1	Прибыль организаций (если иное не предусмотрено пп. 2–5)	6,5	13,5–17,5	20–24
2а	Доходы иностранных организаций, кроме указанных в п. 26, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство	20	–	20
2б	Доходы иностранных организаций от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство	10	–	10
3а	Дивидендные доходы, полученные российскими организациями, если на день принятия решения о выплате дивидендов получающая дивиденды организация в течение не менее 365 дней непрерывно владеет на праве собственности не менее чем 50%-ным вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарными расписками, дающими право на получение дивидендов, в сумме, соответствующей не менее 50% общей суммы выплачиваемых организацией дивидендов, и если стоимость приобретения и (или) получения в соответствии с законодательством РФ в собственность вклада (доли) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов, превышает 500 млн руб.*	0	–	0
3б	Дивидендные доходы, полученные от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в стр. 3а настоящей таблицы	9	–	9

¹ См. § 2 настоящей главы.

Окончание табл. 2.1

1	2	3	4	5
3в	Дивидендные доходы, полученные от российских организаций иностранными организациями	15	–	15
4а	Процентные доходы по государственным и муниципальным ценным бумагам (кроме ценных бумаг, указанных в пп. 4б и 4в, и процентного дохода, полученного российскими организациями по бумагам, размещаемым за рубежом, за исключением процентного дохода, полученного первичными владельцами государственных бумаг России, которые были получены ими в обмен на ГКО в порядке, установленном Правительством РФ), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение такого дохода, а также доходы по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 01.01.2007 г., и доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 01.01.2007 г.	15	–	15
4б	Процентные доходы по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 01.01.2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007 г., и доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007 г.	9	–	9
4в	Процентные доходы по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г. включительно, а также по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР и внутреннего и внешнего валютного долга РФ	0	–	0
5а	Прибыль ЦБР от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций по регулированию денежно-кредитной политики	0	–	0
5б	Прибыль ЦБР от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им упомянутых функций	6,5	13,5–17,5	20–24

* При этом, если выплачивающая дивиденды организация является иностранной, установленная настоящим подпунктом ставка применяется

в отношении организаций, государство постоянного местонахождения которых не включено в утвержденный Минфином РФ перечень государств и территорий, предоставляющих льготный режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны).

Для подтверждения права на применение этой ставки плательщики обязаны предоставить в налоговые органы документы, содержащие сведения о дате приобретения (получения) права собственности на вклад (долю) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации или на депозитарные расписки, дающие право на получение дивидендов, а также сведения о стоимости приобретения (получения) соответствующего права.

Для резидентов особой экономической зоны законами субъектов РФ может устанавливаться пониженная ставка налога, подлежащего зачислению в их бюджеты, от деятельности, осуществляемой на территории зоны, при условии ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (понесенных) от деятельности, осуществляемой в зоне, и доходов (расходов), полученных (понесенных) при осуществлении деятельности за пределами зоны. При этом размер указанной ставки не может быть ниже 13,5%.

§ 2. Облагаемые и необлагаемые доходы организации

Напомним, что объектом налога является прибыль, полученная плательщиком. Налогооблагаемая прибыль, в свою очередь, рассчитывается путем уменьшения доходов организации на сумму произведенных ею расходов. Из доходов исключаются суммы налогов, предъявленные плательщиком покупателю.

Облагаемые налогом на прибыль организаций доходы подразделяются:

- на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (доходы от реализации)¹;

¹ Имущественные права — это составная часть имущества. Имущество, в свою очередь, — это объект гражданских прав наряду с такими объектами, как вещи, включая деньги и ценные бумаги, работы и услуги, информация, результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность), нематериальные блага. В ряде случаев имущественные права удостоверяются ценной бумагой; осуществление или передача таких имуще-

- внереализационные доходы.

Законодательно установлен перечень необлагаемых доходов.

Доходы плательщика, стоимость которых выражена в иностранной валюте и условных единицах, учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях. Пересчет указанных доходов производится плательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов¹.

Доходы от реализации — это выручка от реализации:

- товаров (работ, услуг) собственного производства;
- товаров (работ, услуг), ранее приобретенных;
- имущественных прав.

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

Доходы, не связанные с реализацией, считаются внереализационными. К ним, в частности, относятся доходы:

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

2) в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) инвалюты от официального курса, установленного ЦБР на дату перехода права собственности на инвалюту;

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

4) от сдачи имущества (включая земельные участки) в аренду;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности (от предоставления в пользование прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

ственных прав возможны только при предъявлении ценной бумаги. Имущественные права могут быть предметом залога. Арендодатель может по договору аренды передать арендатору за плату такие имущественные права, как право пользования землей, водой и другими природными ресурсами, зданиями, сооружениями, оборудованием и др.

¹ См. § 4 настоящей главы.

6) в виде полученных процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов;

8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав¹. В этом случае доходы оцениваются по рыночным ценам, но не ниже остаточной стоимости — по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) — по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена плательщиком — получателем имущества (работ, услуг) документально или путем проведения независимой оценки;

9) в виде дохода, распределяемого в пользу плательщика при его участии в совместной деятельности;

10) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;

11) в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) 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, установленного ЦБР. Положительная курсовая разница — это курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в инвалюте, либо при уценке выраженных в инвалюте обязательств;

12) в виде суммовой разницы, возникающей у плательщика, 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;

13) в виде основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ или с законодательством РФ атомными станциями для повы-

¹ Имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если их получение не связано с возникновением у получателя обязанности вернуть их передающему лицу (выполнить работы, оказать услуги для передающего лица).

шения их безопасности, используемых не для производственных целей;

14) в виде стоимости полученных материалов (иного имущества) при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

15) в виде использованных не по целевому назначению имущества (денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности, целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств¹. Плательщики, получившие это, по окончании налогового периода представляют в налоговые органы отчет о целевом использовании;

16) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного капитала организации, если при этом она отказалась возвратить соответствующую часть взносов участникам;

17) в виде сумм возврата от некоммерческой организации ранее уплаченных взносов, если такие взносы ранее были учтены в составе расходов при формировании налоговой базы;

18) в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;

19) в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок²;

¹ По бюджетным средствам, использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства.

² Финансовые инструменты срочных сделок (сделок с отсрочкой исполнения) — это соглашения участников срочных сделок, определяющие их права и обязанности в отношении базисного актива (фьючерсные, опционные, форвардные контракты, иные финансовые инструменты). Базисный актив — это предмет срочной сделки (иностранная валюта, ценные бумаги и иное имущество и имущественные права, процентные ставки, кредитные ресурсы, индексы цен или процентных ставок, другие финансовые инструменты срочных сделок).

Исполнением прав и обязательств по операции является исполнение финансового инструмента срочных сделок:

либо путем поставки базисного актива;

либо путем произведения окончательного взаиморасчета по финансовому инструменту срочных сделок;

либо путем совершения участником срочной сделки операции, противоположной ранее совершенной операции с финансовым инструментом срочных сделок.

20) в виде стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации;

21) в виде стоимости продукции СМИ и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции.

НК РФ содержит *перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы налога на прибыль организаций*:

1) в виде имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты плательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

2) в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;

3) в виде имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в виде взносов в уставный капитал организации (включая эмиссионный доход);

3.1) в виде сумм НДС, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;

4) в виде имущества, имущественных прав, полученных в пределах вклада (взноса) участником хозяйственного общества или товарищества при выходе либо при распределении имущества ликвидируемого общества или товарищества между его участниками;

5) в виде имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада

Для операций по покупке базисного актива противоположной операцией признается операция по продаже базисного актива, а для операции по продаже базисного актива — операция по покупке базисного актива.

Плательщик вправе самостоятельно квалифицировать сделку, признавая ее операцией с финансовым инструментом срочных сделок либо сделкой на поставку предмета сделки с отсрочкой исполнения.

Датой окончания операции с финансовым инструментом срочных сделок является дата исполнения прав и обязанностей по операции.

Финансовые инструменты срочных сделок подразделяются:

на инструменты, обращающиеся на организованном рынке;

инструменты, не обращающиеся на организованном рынке.

(взноса) участником договора простого товарищества в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

6) в виде средств и иного имущества, полученных в виде безвозмездной помощи в порядке, установленном Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации»;

7) в виде имущества, полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;

8) в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту или иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору, а также в счет возмещения затрат, произведенных комиссионером, агентом или иным поверенным за комитента, принципала или иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента или иного поверенного в соответствии с условиями договоров. К указанным доходам не относится комиссионное, агентское или аналогичное вознаграждение;

9) в виде средств или иного имущества, полученных по договорам кредита и займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от способа оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также сумм или иного имущества, полученных в погашение таких заимствований;

10) в виде имущества, полученного российской организацией безвозмездно:

- от организации, если уставный капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада передающей организации;
- от организации, если уставный капитал передающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада получающей организации;
- от физического лица, если уставный капитал получающей стороны не менее чем на 50% состоит из вклада этого лица.

Полученное имущество не признается доходом только в том случае, если в течение года со дня его получения оно (за исключением денежных средств) не передается третьим лицам;

11) в виде средств, полученных из бюджета (внебюджетного фонда) в виде процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных и излишне взысканных налогов;

12) в виде сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам, получаемых при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

13) в виде имущества, полученного плательщиком в рамках целевого финансирования. Плательщики, получившие средства целевого финансирования¹, обязаны вести отдельный учет доходов

¹ К таким средствам относится имущество, полученное плательщиком и использованное им по назначению, определенному организацией (физическим лицом) — источником целевого финансирования: в виде средств бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения;

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 основе российскими физическими лицами, некоммерческими организациями, а также иностранными и международными организациями и объединениями по перечню таких организаций, утверждаемому Правительством РФ, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения (направления — СПИД, наркомания, детская онкология, включая онкогематологию, детская эндокринология, гепатит и туберкулез), охраны окружающей среды, защиты прав и свобод человека и гражданина, предусмотренных законодательством РФ, социального обслуживания малоимущих и социально не защищенных категорий граждан, а также на проведение конкретных научных исследований;

гранты предоставляются на условиях, определяемых грантодателем, с обязательным предоставлением грантодателю отчета о целевом использовании гранта;

в виде инвестиций, полученных при проведении инвестиционных курсов (торгов) в порядке, установленном законодательством РФ;

в виде инвестиций, полученных от иностранных инвесторов на финансирование капвложений производственного назначения, при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;

в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

(расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования. При отсутствии такого учета указанные средства облагаются налогом с даты их получения. К средствам бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемым бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов бюджетного учреждения, но не использованным по целевому назначению в течение налогового периода либо использованным не по целевому назначению, применяются нормы бюджетного законодательства.

14) в виде стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, полученных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при

в виде средств, полученных обществом взаимного страхования от организаций — членов общества взаимного страхования;

в виде средств, полученных из Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития, Российского гуманитарного научного фонда, Фонда содействия развитию малых форм предприятий в научно-технической сфере, Федерального фонда производственных инноваций, а также из иных фондов поддержки научной и (или) научно-технической деятельности, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Законом «О науке и государственной научно-технической политике», по перечню Правительства РФ;

в виде средств, поступивших на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

в виде средств, полученных предприятиями и организациями, в состав которых входят особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, из резервов, предназначенных для обеспечения безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях жизненного цикла и их развития в соответствии с законодательством РФ об использовании атомной энергии. Указанные средства подлежат включению в состав внереализационных доходов в случае, если получатель фактически использовал такие средства не по целевому назначению либо не использовал по целевому назначению в течение одного года после окончания налогового периода, в котором они поступили;

в виде средств сборов за аэронавигационное обслуживание полетов воздушных судов в воздушном пространстве РФ, полученных специально уполномоченным органом в области гражданской авиации.

распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала акционерного общества (без изменения доли участия);

15) в виде сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного капитала организации в соответствии с законодательством;

16) в виде стоимости полученных сельхозпроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет бюджетных средств;

17) в виде сумм кредиторской задолженности плательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, по уплате взносов, пеней и штрафов перед бюджетами государственных внебюджетных фондов, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;

18) в виде безвозмездно полученных сумм государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности;

19) в виде положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;

20) в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых ранее уменьшали налоговую базу);

21) в виде средств и иного имущества, полученных унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;

22) в виде имущества (включая денежные средства) и имущественных прав, полученных религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

23) в виде сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи;

24) в виде имущества, включая денежные средства, или имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его деятельностью;

25) в виде имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское стра-

хование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, используемого в установленном порядке;

26) в виде капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;

27) доходы судовладельцев, полученные от эксплуатации судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов. Под эксплуатацией таких судов понимается их использование для перевозок грузов, пассажиров и их багажа и оказания иных связанных с осуществлением указанных перевозок услуг при условии, что пункт отправления и (или) пункт назначения расположен за рубежом, а также их сдача в аренду для оказания таких услуг;

28) доходы банка развития — государственной корпорации.

Обложению налогом на прибыль организаций не подлежат также целевые поступления (за исключением поступлений в виде подакцизных товаров):

- из бюджета бюджетополучателям;
- на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и физических лиц, использованные получателями по назначению.

К целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций относятся:

1) осуществленные в соответствии с законодательством РФ о некоммерческих организациях вступительные взносы, членские взносы, паевые взносы, пожертвования, а также отчисления на формирование резерва на проведение ремонта, капитального ремонта общего имущества, которые производятся товариществу собственников жилья, жилищному кооперативу, садоводческому, садово-огородному, гаражно-строительному, жилищно-строительному кооперативу или иному специализированному потребительскому кооперативу их членами;

2) целевые поступления на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР, зарегистрированных в порядке, предусмотренном законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

3) имущество, переходящее некоммерческим организациям по завещанию в порядке наследования;

4) суммы финансирования из бюджетов всех уровней, бюджетов государственных внебюджетных фондов, выделяемые на осуществление уставной деятельности некоммерческих организаций;

5) средства и иное имущество, полученные на осуществление благотворительной деятельности;

6) совокупный вклад учредителей негосударственных пенсионных фондов;

7) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии;

8) пенсионные взносы в негосударственные пенсионные фонды, если они в размере не менее 97% направляются на формирование пенсионных резервов негосударственного пенсионного фонда;

9) пенсионные накопления, в том числе страховые взносы по обязательному пенсионному страхованию, предназначенные на финансирование накопительной части трудовой пенсии;

10) использованные по целевому назначению поступления от собственников созданным ими учреждениям;

11) отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта РФ в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием адвокатов адвокатской палаты этого субъекта РФ, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро;

12) средства, поступившие профсоюзным организациям в соответствии с коллективными договорами на проведение профсоюзными организациями уставных мероприятий;

13) использованные по назначению средства, полученные структурными организациями РОСТО от Минобороны и другого органа исполнительной власти по генеральному договору, а также целевые отчисления от организаций, входящих в структуру РОСТО, используемые на подготовку граждан по военно-учетным специальностям, военно-патриотическое воспитание молодежи, развитие авиационных, технических и военно-прикладных видов спорта;

14) имущество (включая денежные средства) и (или) имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

15) средства, полученные профессиональным объединением страховщиков, которые предназначены для финансирования компенсационных выплат, предусмотренных законодательством об обязательном страховании гражданской ответственности владель-

цев транспортных средств, для формирования фондов в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования такой ответственности, к которым присоединилась РФ, а также средства, полученные в соответствии с законодательством об обязательном страховании такой ответственности указанным профессиональным объединением страховщиков в виде сумм возмещения компенсационных выплат и расходов, понесенных в связи с рассмотрением требований потерпевших о компенсационных выплатах;

16) денежные средства, полученные некоммерческими организациями на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Законом РФ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций»;

17) денежные средства, полученные некоммерческими организациями — собственниками целевого капитала от управляющих компаний, осуществляющих доверительное управление имуществом, составляющим целевой капитал, в соответствии с упомянутым Законом;

18) денежные средства, полученные некоммерческими организациями от специализированных организаций управления целевым капиталом в соответствии с упомянутым Законом.

Перечисленные целевые поступления не учитываются при определении налоговой базы налога на прибыль некоммерческих организаций, если ими ведется отдельный учет доходов и расходов указанных целевых поступлений, а также сумм доходов и расходов от иной деятельности.

В случае реорганизации организаций при определении налоговой базы не учитывается в составе доходов вновь созданных, реорганизуемых и реорганизованных организаций стоимость имущества, имущественных и неимущественных прав, имеющих денежную оценку, и обязательств, получаемых (передаваемых) в порядке правопреемства при реорганизации, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до завершения реорганизации.

§ 3. Расходы, уменьшающие доходы плательщика, и расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Плательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) плательщиком. Обоснованные расходы — это экономически оправданные затраты. Документально подтвержденные расходы — это затраты, подтвержденные оформленными в соответствии с законодательством РФ документами, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы (в том числе таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором). Расходами признаются любые затраты для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы подразделяются:

- на расходы, связанные с производством и реализацией;
- внереализационные расходы.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций признается стоимость (остаточная стоимость) имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, или обязательств, получаемых в порядке правопреемства при реорганизации, которые были приобретены (созданы) реорганизуемыми организациями до завершения реорганизации. Стоимость имущества, имущественных прав, имеющих денежную оценку, определяется по данным и документам передающей стороны на дату перехода права собственности на указанные имущество, имущественные права.

Расходами вновь созданных и реорганизованных организаций также признаются расходы (а в предусмотренных случаях — убытки), осуществленные (понесенные) реорганизуемыми организациями в той части, которая не была учтена ими при формировании налоговой базы. Состав таких расходов и их оценка определяются по данным и документам реорганизуемых организаций на дату завершения реорганизации (дату внесения записи о прекращении деятельности каждого присоединяемого юридического лица — при присоединении).

Если затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к этим группам, плательщик самостоятельно определяет, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

Понесенные плательщиком расходы, стоимость которых выражена в инвалюте и в условных единицах, учитываются в совокупности с расходами, стоимость которых выражена в рублях. Пересчет указанных расходов производится плательщиком в зависимости от выбранного в учетной политике метода признания таких расходов.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются:

- 1) на материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) суммы начисленной амортизации;
- 4) прочие расходы.

В особом порядке определяются для целей обложения прибыли расходы банков, страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаций потребительской кооперации и иностранных организаций.

Плательщик относит к **материальным расходам** следующие затраты:

- 1) на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при их производстве;
- 2) на приобретение материалов, используемых:
 - для упаковки и иной подготовки произведенных и реализуемых товаров;
 - на другие производственные и хозяйственные нужды (испытания, контроль, содержание, эксплуатация основных средств);
- 3) на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством, и другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом. 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 полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у плательщика;

5) на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку энергии, отопление, а также расходы на трансформацию и передачу энергии;

6) на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями, а также на выполнение этих работ (оказание услуг) структурными подразделениями организации;

7) связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения.

Товары и материалы, включаемые в материальные расходы, оцениваются по стоимости их приобретения (без включения сумм НДС и акцизов), включая комиссионные вознаграждения посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и пр.

Если плательщик в качестве сырья, запасных частей, комплектующих, полуфабрикатов и иных материальных расходов использует продукцию собственного производства, а также если он в состав материальных расходов включает результаты работ или услуги собственного производства, их оценка производится исходя из оценки готовой продукции (работ, услуг).

Сумма материальных расходов текущего месяца уменьшается на стоимость остатков материально-производственных запасов, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких ценностей должна соответствовать их оценке при списании.

В состав материальных расходов также включаются:

1) расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;

2) потери от недостачи и порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли;

3) технологические потери при производстве и транспортировке;

4) расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках.

Сырье и материалы списываются на производство одним из следующих методов оценки указанного сырья и материалов (в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения):

- методом оценки по стоимости единицы запасов;
- методом оценки по средней стоимости;

- методом оценки по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- методом оценки по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

В расходы на оплату труда включаются:

- любые начисления работникам в денежной и натуральной формах;
- стимулирующие начисления и надбавки;
- компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда;
- премии и единовременные поощрительные начисления;
- расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ;
- трудовыми договорами (контрактами);
- коллективными договорами (табл. 2.2).

Таблица 2.2

1. Любые начисления работникам в денежной и натуральной формах: • суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у плательщика формами и системами оплаты труда
2. Стимулирующие начисления и надбавки: • начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели; • начисления стимулирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе 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, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимую по законодательству
3. Компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда: • начисления компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе 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, особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни, производимую по законодательству; • стоимость бесплатно предоставляемых работникам по законодательству коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого работникам плательщика в соответствии с установленным законодательством порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за непредоставление бесплатного жилья, коммунальных и иных подобных услуг); • расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством работникам бесплатно либо продаваемых работникам по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования (в части стоимости, не компенсируемой работниками), которые остаются в личном постоянном пользовании работников.

В таком же порядке учитываются расходы на приобретение или изготовление организацией форменной одежды и обуви, которые свидетельствуют о принадлежности работников к данной организации; • сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных или общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством о труде; • расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, по законодательству; • расходы на оплату проезда работников и лиц, находящихся у этих работников на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (включая расходы на оплату провоза багажа работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях): в порядке, предусмотренном законодательством, — для организаций, финансируемых из соответствующих бюджетов; в порядке, предусмотренном работодателем, — для иных организаций; • доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время; • расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка; • расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров; • компенсации за неиспользованный отпуск по трудовому законодательству; • начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией предприятия, сокращением численности или штата работников предприятия	
4. Премии и единовременные поощрительные начисления: • единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) по законодательству 5.1. Расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные законодательством РФ: • надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях; • надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах Европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;	
• стоимость проезда по фактическим расходам и стоимость провоза багажа из расчета не более 5 т на семью по фактическим расходам, но не выше тарифов, предусмотренных для перевозок железнодорожным транспортом работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях (в случае отсутствия железной дороги указанные расходы принимаются в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте), и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в другую местность в связи с расторжением трудового договора с работником по любым основаниям, в том числе в случае его смерти, за исключением увольнения за виновные действия; • расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством на время учебных отпусков, предоставляемых работникам предприятия, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно; • расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством; • расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством;	

- суммы взносов работодателей по договорам обязательного и добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников с лицензированными страховщиками (негосударственными пенсионными фондами)*
- начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам плательщика во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки;
- расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;
- начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава ОВД, Государственной противопожарной службы;
- доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством;
- суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у плательщика согласно специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями

5.2. Расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные трудовыми контрактами, а также коллективными договорами:

- суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеоусловиям;
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), за исключением оплаты по договорам гражданско-правового характера, заключенным с предпринимателями;
- расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым или коллективным договором

* В случаях добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения — НПО) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

- страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее 5 лет с российскими страховыми организациями, и в течение этих лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и (или) аннуитетов, за исключением выплат в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного;
- НПО при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, или добровольного пенсионного страхования при наступлении у участника и (или) застрахованного лица пенсионных оснований, предусмотренных законодательством, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению или трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований. При этом дого-

воры НПО должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете, но в течение не менее 5 лет или пожизненно, а договоры добровольного пенсионного страхования — выплату пенсий пожизненно;

- добровольного личного страхования (ДЛС) работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов работников;
- ДЛС, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

Совокупная сумма взносов работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, добровольного пенсионного страхования и НПО работников, учитывается в целях налогообложения в размере до 12% от суммы расходов на оплату труда.

В случае внесения изменений в условия договора страхования жизни, а также договора добровольного пенсионного страхования и (или) договора НПО в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников), если в результате таких изменений условия договора перестают соответствовать изложенным требованиям, в случае расторжения указанных договоров в отношении отдельных или всех застрахованных работников (участников) взносы работодателя по таким договорам в отношении соответствующих работников, ранее включенные в состав расходов, признаются подлежащими обложению с даты внесения таких изменений в условия договоров и (или) сокращения сроков их действия либо их расторжения (за исключением случаев досрочного расторжения договора в связи с обстоятельствами непреодолимой силы).

Взносы по договорам ДЛС, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов работников, включаются в состав расходов в размере до 3% от суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам ДЛС, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и (или) причинения вреда здоровью застрахованного, включаются в состав расходов в размере, не превышающем 15 тыс. руб. в год, рассчитанном как отношение общей суммы взносов, уплачиваемых по указанным договорам, к количеству застрахованных.

При расчете предельных размеров взносов в расходы на оплату труда не включаются суммы взносов по страхованию.

Суммы амортизации начисляются на амортизируемое имущество, под которым понимаются находящиеся у плательщика на праве собственности и используемые им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации:

- имущество;
- результаты интеллектуальной деятельности;
- иные объекты интеллектуальной собственности.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 тыс. руб.

Таким образом, определяющими признаками амортизируемого имущества являются: отношение к нему организации-плательщика (право собственности); характер использования (для извлечения дохода), способ перенесения его стоимости на стоимость произведенных товаров, работ и услуг (путем начисления амортизации); его натурально-вещественная форма. Однако в ряде случаев предусмотрены исключения и имущество, не соответствующее этим признакам, включается в состав амортизируемого имущества, а соответствующее — не включается.

Так, исключением являются налогоплательщики — унитарные предприятия. Амортизируемое имущество, полученное ими от их собственника имущества в оперативное управление или хозяйственное ведение, подлежит амортизации у данного унитарного предприятия.

Амортизируемым имуществом также признаются капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя.

Амортизируемое имущество, полученное организацией от собственника имущества в соответствии с законодательством об инвестиционных соглашениях в сфере деятельности по оказанию коммунальных услуг или законодательством о концессионных соглашениях, подлежит амортизации у данной организации в течение срока действия этих соглашений.

В то же время не являются амортизируемым имуществом земля и иные объекты природопользования (вода, недра, другие природные ресурсы), материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

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 некоммерческой деятельности;

3) имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования. Это не относится к имуществу, полученному плательщиком при приватизации;

4) объекты внешнего благоустройства (объекты лесного и дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или аналогичного целевого финансирования);

5) продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);

6) приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов, за исключением произведений искусства, включается в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, в полной сумме в момент их приобретения;

7) имущество, приобретенное (созданное) за счет средств, поступивших в рамках целевого финансирования;

8) приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, если по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора.

Следующие основные средства исключаются из состава амортизируемого имущества:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- законсервированные на срок свыше трех месяцев. При расконсервации объекта амортизация начисляется в порядке, действовавшем до консервации;
- реконструируемые и модернизируемые свыше года.

Для начисления сумм амортизации определяющим обстоятельством является установление первоначальной стоимости амортизируемого имущества. Оценка этой стоимости осуществляется по-разному для разных видов имущества:

- для ранее приобретенных основных средств первоначальная стоимость — это сумма расходов на их приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов¹;

¹ Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средства труда для производства и реализации или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 тыс. руб.

- для объектов основных средств собственного производства — фактические расходы на производство объектов, увеличенные на сумму акцизов для основных средств — подакцизных товаров;
- для имущества, являющегося предметом лизинга, — сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение, доставку, изготовление и доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования, за исключением сумм налогов, подлежащих вычету или учитываемых в составе расходов;
- для ранее приобретенных нематериальных активов — сумма расходов на приобретение и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования, за исключением НДС и акцизов¹;

¹ Нематериальные активы — это приобретенные или созданные плательщиком результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции, работ, услуг или для управленческих нужд в течение длительного времени (свыше года). Для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить плательщику доход, а также наличие документов, подтверждающих существование нематериального актива или исключительного права у плательщика на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака.

К нематериальным активам, в частности, относятся:

- 1) исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- 2) исключительное право автора и иного правообладателя на использование программы для ЭВМ, базы данных;
- 3) исключительное право автора или иного правообладателя на использование топологии интегральных микросхем;
- 4) исключительное право на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и фирменное наименование;
- 5) исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- 6) владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией в отношении промышленного, коммерческого или научного опыта.

К нематериальным активам не относятся:

- 1) не давшие положительного результата НИОКР;
- 2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

- для нематериальных активов, созданных самой организацией, — сумма фактических расходов на их создание (в том числе материальных расходов, расходов на оплату труда, расходов на услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств), за исключением сумм налогов.

Остаточная стоимость основных средств определяется как разница между их первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и по иным аналогичным основаниям.

Суммы амортизации рассчитываются с учетом срока полезного использования амортизируемого имущества. Этот критерий положен в основу отнесения конкретного имущества в ту или иную амортизационную группу. При этом сроком полезного использования признается период, в течение которого объект основных средств или объект нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности плательщика. Этот срок определяется плательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию данного объекта.

Плательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода его в эксплуатацию, если после реконструкции, модернизации или технического перевооружения произошло увеличение срока его полезного использования. При этом увеличение срока может быть осуществлено в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее было включено такое основное средство.

Если в результате реконструкции, модернизации или технического перевооружения объекта основных средств не произошло увеличение срока его полезного использования, плательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования.

Капитальные вложения в арендованные основные средства амортизируются в следующем порядке:

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендатору арендодателем, амортизируются арендодателем;
- капитальные вложения, произведенные арендатором с согласия арендодателя, стоимость которых не возмещается арендодателем, амортизируются арендатором в течение срока действия

договора аренды, исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для арендованных основных средств.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством, а также исходя из полезного срока использования, обусловленного соответствующими договорами. Если невозможно определить срок полезного использования нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на десять лет (но не более срока деятельности плательщика).

Предусмотрены следующие десять амортизационных групп: I группа — недолговечное имущество со сроком полезного использования 1–2 года; II группа — имущество со сроком полезного использования свыше 2–3 лет; III группа — 3–5 лет; IV группа — 5–7 лет; V группа — 7–10 лет; VI группа — 10–15 лет; VII группа — 15–20 лет; VIII группа — 20–25 лет; IX группа — 25–30 лет; X группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Для тех основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается плательщиком по техническим условиям или рекомендациям изготовителей.

Амортизируемое имущество принимается на учет по первоначальной стоимости.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, включаются в соответствующую амортизационную группу с момента подачи документов на регистрацию.

Амортизация начисляется по одному из следующих методов:

- 1) линейным методом;
- 2) нелинейным методом.

Плательщик имеет право включать в состав расходов отчетного периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств, полученных безвозмездно) или расходов, понесенных при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации основных средств.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества:

- начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем его ввода в эксплуатацию. Начисление амортизации по амортизируемому имуществу в виде капитальных вложений в объекты арендованных основных средств начинается у арендодателя с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных вложений; у арендатора — с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода в эксплуатацию;
- прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного списания его стоимости либо выбытия из состава амортизируемого имущества плательщика по любым основаниям.

При расчете суммы амортизации плательщиком не учитываются расходы на капитальные вложения.

В отношении зданий, сооружений, передаточных устройств, входящих в VIII–X группы, применяется лишь линейный метод независимо от сроков ввода их в эксплуатацию.

Выбранный плательщиком метод начисления амортизации не может быть изменен в течение всего периода начисления амортизации.

Сумма амортизации определяется ежемесячно отдельно по каждому объекту.

Линейный метод	Нелинейный метод
$A^i = C_{\text{перв}}^i \cdot K^i$, где	$A^i = C_{\text{остат}}^i \cdot K^i$, где
A^i — сумма начисленной амортизации по i -му объекту амортизируемого имущества;	A^i — сумма начисленной амортизации по i -му объекту амортизируемого имущества;
$C_{\text{перв}}^i$ — первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;	$C_{\text{остат}}^i$ — остаточная стоимость объекта;
K^i — норма амортизации в процентах к первоначальной или восстановительной стоимости ($K = 1/n \cdot 100\%$, где n — срок полезного использования объекта в месяцах)	K^i — норма амортизации в процентах к остаточной стоимости ($K = 2/n \cdot 100\%$, где n — срок полезного использования объекта в месяцах)

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость достигнет 20% от первоначальной (восстановительной) стоимости, амортизация по объекту исчисляется в следующем порядке:

- 1) остаточная стоимость объекта фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;
- 2) сумма начисляемой за один месяц амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления базовой стоимости

на число месяцев, оставшихся до истечения срока эксплуатации объекта.

При использовании основных средств в условиях агрессивной среды или повышенной сменности к основной норме амортизации плательщик вправе применять специальный коэффициент до 2. Если основные средства являются предметом договора финансовой аренды, к основной норме можно применять коэффициент до 3. Это не распространяется на основные средства, относящиеся к I—III группам, если амортизация начисляется нелинейным методом.

Плательщики — сельскохозяйственные организации промышленного типа (птицефабрики, животноводческие комплексы, зеросовхозы, тепличные комбинаты) вправе в отношении собственных основных средств применять к основной норме амортизации, выбранной самостоятельно, специальный коэффициент, но не выше 2.

Плательщики, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны, вправе в отношении собственных основных средств к основной норме амортизации применять специальный коэффициент, но не выше 2.

В отношении амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности, к основной норме амортизации плательщик вправе применять специальный коэффициент, но не более 3.

По легковым автомобилям и пассажирским микроавтобусам, имеющим первоначальную стоимость соответственно более 600 и 800 тыс. руб., основная норма амортизации применяется с коэффициентом 0,5. Если легковые автомобили и микроавтобусы получены в лизинг, плательщики включают их в состав соответствующей амортизационной группы и применяют основную норму амортизации с коэффициентом 0,5.

Допускается по решению руководителя организации начисление амортизации по пониженным нормам, закрепленным в учетной политике. Их использование допускается только с начала налогового периода и в течение всего налогового периода. Если таким образом амортизируемое имущество затем реализуется, то перерасчет налоговой базы на сумму недоначисленной амортизации против базовых норм не производится.

Организация, приобретающая основные средства, бывшие в употреблении, вправе определять норму амортизации с учетом сро-

ка полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации объектов предыдущими собственниками. Если срок фактического использования основного средства у предыдущих собственников окажется равным или превышающим срок его полезного использования, плательщик вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого основного средства с учетом требований техники безопасности и других факторов.

Организация, получающая в виде вклада в уставный капитал или в порядке правопреемства при реорганизации объекты основных средств, бывшие в употреблении, вправе определять срок их полезного использования как установленный предыдущим их собственником срок полезного использования, уменьшенный на срок эксплуатации данного имущества предыдущим собственником.

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, имеют право не применять установленный порядок амортизации в отношении электронно-вычислительной техники. Их расходы на приобретение ЭВТ признаются материальными расходами.

К прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся следующие расходы:

1) суммы налогов и сборов, таможенных налогов и сборов, за исключением:

суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду;

сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав);

сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены плательщиком в состав расходов при списании кредиторской задолженности плательщика по этим налогам;

2) расходы на сертификацию продукции;

3) суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (услуги);

4) суммы выплаченных подъемных в пределах установленных норм;

5) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на содержание службы газоспасателей, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности, в том числе услуг, оказываемых вневедомствен-

ной охраной при органах внутренних дел в соответствии с законодательством, а также расходы на содержание собственной службы безопасности по выполнению функций экономической защиты банковских и хозяйственных операций и сохранности материальных ценностей (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

6) расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, расходы на гражданскую оборону, предусмотренные законодательством, а также расходы на лечение профзаболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся на территории организации;

7) расходы по набору работников;

8) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в резерв на предстоящие расходы на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

9) арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество (в том числе земельные участки), а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. Если имущество, полученное в лизинг, учитывается у лизингополучателя, расходами признаются:

у лизингополучателя — арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу;

у лизингодателя — расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг;

10) 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;

11) командировочные расходы:

на проезд к месту командировки и обратно;

наем жилого помещения;

суточные в пределах норм и др.;

12) расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников, занятых в организациях, осуществляющих деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях. Указанные расходы должны быть предусмотрены коллективными договорами;

13) расходы на юридические и информационные услуги;

- 14) расходы на консультационные и иные аналогичные услуги;
- 15) расходы на аудиторские услуги;
- 16) расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее подразделениями;
- 17) представительские расходы¹;
- 18) расходы на подготовку и переподготовку штатных кадров²;

¹ К представительским расходам относятся: расходы плательщика на официальный прием и обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания руководящего органа плательщика, независимо от места проведения указанных мероприятий: расходы на проведение официального приема (завтрака, обеда или иного аналогичного мероприятия) для указанных лиц; транспортное обеспечение доставки этих лиц к месту проведения представительского мероприятия и заседания руководящего органа и обратно; буфетное обслуживание во время переговоров; оплата услуг нештатных переводчиков. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Эти расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% от расходов организации на оплату труда.

² К расходам на подготовку и переподготовку кадров на договорной основе с образовательными учреждениями относятся расходы, связанные с подготовкой и переподготовкой (в том числе с повышением квалификации кадров), в соответствии с договорами с такими учреждениями. Эти расходы включаются в прочие расходы, если:

- 1) соответствующие услуги оказываются российскими образовательными учреждениями, получившими аккредитацию (имеющими лицензию), либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус;
- 2) подготовку (переподготовку) проходят штатные работники;
- 3) программа подготовки способствует повышению квалификации и более эффективному использованию специалиста в этой организации.

Не признаются расходами на подготовку и переподготовку расходы, связанные с организацией развлечения, отдыха или лечения, а также расходы, связанные с содержанием образовательных учреждений или оказанием им бесплатных услуг, с оплатой обучения в высших и средних специальных учебных заведениях работников при получении ими высшего и среднего специального образования. Указанные расходы для целей налогообложения не принимаются.

- 19) канцелярские расходы;
- 20) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков;
- 21) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям). К указанным расходам также относятся расходы на приобретение исключительных прав на программы для ЭВМ стоимостью менее 10 000 руб. и обновление программ для ЭВМ и баз данных;
- 22) расходы на текущее изучение конъюнктуры рынка, сбор информации, связанной с производством и реализацией;
- 23) расходы на рекламу производимых и реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности плательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках¹;
- 24) взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если их уплата является условием для осуществления деятельности налогоплательщиками — плательщиками таких взносов, вкладов и иных обязательных платежей;
- 25) взносы, уплачиваемые международным организациям, если уплата таких взносов является обязательным условием для осуществления деятельности налогоплательщиками — плательщиками таких взносов или является условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения налогоплательщиком — плательщиком таких взносов указанной деятельности;
- 26) расходы, связанные с оплатой услуг сторонним организациям по содержанию и реализации предметов залога и залога за время их нахождения у залогодержателя;
- 27) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая все объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих деятельность вахтовым

¹ К расходам организации на рекламу относятся:
расходы на рекламные мероприятия через средства массовой информации;
расходы на световую и иную наружную рекламу;
расходы на участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях. Эти расходы признаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности плательщика.

Если такие нормативы органами местного самоуправления не утверждены, плательщик вправе применять порядок определения расходов на содержание этих объектов, действующий для аналогичных объектов, находящихся на данной территории и подведомственных указанным органам;

28) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

29) расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления;

30) расходы, осуществленные организацией, использующей труд инвалидов, в виде средств, направленных на обеспечение социальной защиты инвалидов, если от общего числа работников организации инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов в расходах на оплату труда — не менее 25%;

31) расходы общественных организаций инвалидов, а также учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, по осуществлению их деятельности. Эти расходы не могут быть связаны с производством и реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых;

32) расходы плательщиков-организаций, уставный капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения, при условии перечисления этих сумм на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций;

33) платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю, сделок с указанными объектами;

34) расходы по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями;

35) расходы сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

36) взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

37) потери от брака;

38) расходы по содержанию помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы;

39) расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам страховыми организациями, по договорам с работодателями в пользу работников;

40) взносы работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями, в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профзаболеваний) за первые два дня нетрудоспособности. Указанные взносы включаются в состав расходов, если сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности за первые два дня нетрудоспособности работника. При этом совокупная сумма этих взносов работодателей и взносов по договорам добровольного личного страхования, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного работника или утраты застрахованным работником трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей, включается в состав расходов в размере до 3% суммы расходов на оплату труда;

41) другие расходы, связанные с производством и реализацией.

Внереализационными расходами организации признаются ее обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и реализацией:

1) расходы на содержание арендованного имущества (включая его амортизацию);

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком, а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам.

При этом расходом признаются проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа (текущего и (или) инвестиционного). Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами (фактическое время нахождения указанных ценных бумаг у третьих лиц) и

первоначальной доходности, установленной эмитентом (заимодавцем) в условиях эмиссии (выпуска, договора), но не выше фактической;

3) расходы на организацию выпуска и обслуживание ценных бумаг;

4) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю. Отрицательной курсовой разницей признается курсовая разница, возникающая при уценке имущества в виде валютных ценностей и требований, выраженных в инвалюте, или при дооценке выраженных в инвалюте обязательств;

5) расходы в виде суммовой разницы, возникающей у плательщика, 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;

6) расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса;

7) расходы плательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам;

8) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы;

9) расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных мощностей и объектов;

10) судебные расходы и арбитражные сборы;

11) затраты на аннулированные заказы, а также затраты, не давшие продукции. Признание расходов по аннулированным заказам, а также затрат на производство, не давшее продукции, осуществляется на основании актов плательщика в размере прямых затрат;

12) расходы по операциям с тарой;

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

14) расходы в виде налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность по такой поставке списана в отчетном периоде;

15) расходы на оплату услуг банков;

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

17) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок;

18) другие обоснованные расходы.

К внереализационным расходам приравниваются также убытки, полученные плательщиком в отчетном (налоговом) периоде:

1) в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;

2) суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;

3) потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

4) не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

5) расходы в виде недостачи материальных ценностей в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

6) потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией их последствий;

7) убытки по сделке уступки права требования.

Глава 25 НК РФ устанавливает перечень **расходов, не учитываемых в целях налогообложения**. Иными словами, эти расходы не уменьшают доходы, полученные организацией, при расчете налогооблагаемой прибыли, не включаются в себестоимость для целей налогообложения, не сокращают налоговую базу и сумму налога на прибыль. Они финансируются за счет прибыли, остающей-

ся в распоряжении организации после уплаты налога на прибыль. К ним относятся расходы:

1) в виде сумм начисленных плательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

2) в виде пеней, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет, а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым предоставлено такое право;

3) в виде взноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество;

4) в виде суммы налога на прибыль, а также суммы платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ;

5) в виде расходов по приобретению и созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении основных средств, за исключением расходов на капитальные вложения, превышающих 10%:

первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно);

расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств;

6) в виде взносов на добровольное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение, кроме взносов, признаваемых расходами на оплату труда;

7) в виде процентов, начисленных плательщиком-заемщиком кредитору сверх сумм, признаваемых расходами;

8) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом или иным поверенным в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или иному аналогичному договору, а также в счет оплаты затрат, произведенной комиссионером, агентом или иным поверенным за комитента, принципала или иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента или иного поверенного в соответствии с условиями договоров;

9) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение ценных бумаг, за исключением сумм отчислений в такие резервы, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

10) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по

сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

11) в виде средств или иного имущества, переданных по договору кредита или займа (иных аналогичных средств или иного имущества независимо от способа оформления заимствований, включая долговые ценные бумаги), а также в виде средств или иного имущества, которые направлены в погашение таких заимствований;

12) в виде сумм убытков по объектам обслуживающих производств и хозяйств, включая объекты жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, в части, превышающей предельный размер;

13) в виде имущества, работ, услуг, имущественных прав, переданных в порядке предварительной оплаты плательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;

14) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав);

15) в виде стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования;

16) в виде сумм налогов, предъявленных плательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав);

17) в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров;

18) в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений;

19) в виде сумм материальной помощи работникам;

20) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам;

21) в виде:

- надбавок к пенсиям;
- единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда;
- доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива организации;
- компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ;
- компенсаций удорожания стоимости питания в столовых, буфетах или профилакториях либо предоставления его по льготным ценам или бесплатно (за исключением специального питания для отдельных категорий работников в случаях, преду-

смотренных законодательством, и за исключением случаев, когда бесплатное или льготное питание предусмотрено трудовыми и коллективными договорами);

22) на оплату проезда к месту работы и обратно транспортом общего пользования, специальными маршрутами, ведомственным транспортом, за исключением сумм, подлежащих включению в состав расходов на производство и реализацию в силу технологических особенностей производства, и за исключением случаев, когда расходы на оплату проезда к месту работы и обратно предусмотрены трудовыми и коллективными договорами;

23) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам;

24) на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках или клубах, посещений культурно-зрелищных или физкультурно-спортивных мероприятий, подписки, не относящейся к подписке на нормативно-техническую и иную используемую в производственных целях литературу, и на оплату товаров для личного потребления работников;

25) в виде стоимости переданных плательщиком-эмитентом акций, распределяемых между акционерами по решению собрания акционеров пропорционально количеству принадлежащих им акций, либо разницы между номинальной стоимостью новых акций, переданных взамен первоначальных, и номинальной стоимостью первоначальных акций акционера при распределении между акционерами акций при увеличении уставного капитала эмитента;

26) в виде имущества или имущественных прав, переданных в качестве задатка, залога;

27) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены плательщиком в состав расходов, при списании его кредиторской задолженности по этим налогам;

28) в виде сумм целевых отчислений, произведенных плательщиком на содержание некоммерческих организаций;

29) на осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов;

30) в виде сумм выплаченных подъемных сверх установленных норм;

31) на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов, на оплату суточных сверх установленных норм;

32) в виде представительских расходов сверх установленных норм;

33) отрицательная разница, полученная от переоценки ценных бумаг по рыночной стоимости;

34) расходы банка развития — государственной корпорации.

§ 4. Порядок признания доходов и расходов при методе начисления и порядок определения доходов и расходов при кассовом методе

Налог на прибыль организаций исчисляется для конкретного налогового периода; налогом облагается прибыль, полученная именно в этом периоде. Поэтому при подсчете прибыли необходимо из доходов вычитать расходы, причем как доходы, так и расходы должны относиться к данному налоговому периоду. Сопоставление доходов и расходов разных периодов неправомерно, искажает налогооблагаемую базу, может привести к многократному обложению одного объекта.

Возможны два метода признания и определения доходов и расходов:

- метод начисления (или накопительный метод, метод по отгрузке);
- кассовый метод (или метод присвоения).

Организация может утвердить в своей учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога одним из названных методов. Различия между этими методами сводятся к следующему:

	<i>Момент признания доходов</i>	<i>Момент признания расходов</i>
Метод начисления	Дата возникновения имущественных прав. Доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у плательщика в данном налоговом периоде, независимо от того, получены ли они фактически	Дата возникновения имущественных обязательств. Это суммы обязательств, возникших в данном периоде, независимо от того, оплачены ли они фактически
Кассовый метод	Дата получения плательщиком от других лиц средств в наличной (в кассу) или безналичной (на банковский счет) форме или в натурально-вещественной форме	Дата перечисления плательщиком средств другим лицам в наличной (из кассы) или безналичной (с банковского счета) форме или физическая передача товаров (работ, услуг) в натурально-вещественной форме

Следует сказать, что далее в этой главе будет рассматриваться порядок использования названных методов лишь применительно к обложению прибыли. При обложении организации другими налогами существуют особенности применения этих методов.

Важно заметить также, что для целей бухгалтерского учета в настоящее время используется исключительно метод начисления. Наблюдается тенденция перехода и в целях налогообложения к этому методу и ограничение использования кассового метода. Действительно, организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу лишь тогда, когда они в среднем за предыдущие четыре квартала имели сумму выручки от реализации без учета НДС не более 1 млн руб. за квартал.

Каждый из названных методов имеет как положительные, так и отрицательные стороны с точки зрения налоговых последствий.

Плюсом кассового метода является то, что в доход, учитываемый при налогообложении прибыли, включается только оплаченная выручка. Минус этого метода заключается в моменте признания расходов. Расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль только тогда, когда будут оплачены. А в большинстве случаев организация не успевает их оплатить в течение отчетного периода. К примеру, зарплата за последний месяц квартала выплачивается в следующем квартале. И арендная плата за последний месяц квартала оплачивается в следующем квартале. Перечень таких расходов внушителен. А раз расходы не учитываются при налогообложении, значит, организация вынуждена завышать свои платежи по налогу на прибыль.

Именно по этим причинам многие налогоплательщики отказались от кассового метода и перешли на метод начисления.

Положительной стороной метода начисления является то, что доходы организации уменьшают как оплаченные, так и неоплаченные расходы. Минус же этого метода состоит в том, что в состав доходов включается вся выручка независимо от того, расплатился покупатель за проданный ему товар или нет. Из-за этого организации иногда приходится платить налог на прибыль даже тогда, когда деньги за поставку товара ей не поступили вообще. А далеко не у каждой организации найдутся свободные деньги для того, чтобы перечислить их в бюджет. Следствие этого — пени, начисленные налоговой инспекцией.

Метод начисления означает, что *доходы* признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо

от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Если доходы относятся к нескольким периодам и если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются плательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Существуют некоторые особенности определения даты признания доходов для целей обложения в зависимости от вида дохода (табл. 2.3).

Таблица 2.3

	<i>Вид дохода</i>	<i>Дата признания дохода</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	От реализации	Дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав)*
2	Внереализационные доходы:	
2.1	в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг)	Дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг)
2.2	в виде дивидендов от долевого участия в деятельности других организаций; в виде безвозмездно полученных денежных средств; в виде сумм возврата ранее уплаченных некоммерческим организациям взносов, которые были включены в состав расходов; в виде иных аналогичных доходов	Дата поступления денежных средств на счет (в кассу) плательщика
2.3	от сдачи имущества в аренду; в виде лицензионных платежей (включая роялти) за пользование объектами интеллектуальной собственности; в виде иных аналогичных доходов	Дата расчетов или предъявления плательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров
2.4	в виде процентов по кредитам и займам и иным долговым обязательствам; в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда
2.5	в виде сумм восстановленных резервов и иных аналогичных доходов; в виде распределенного в пользу плательщика при его участии в простом товариществе дохода; по доходам от доверительного управления имуществом	Последний день отчетного (налогового) периода
2.6	по доходам прошлых лет	Дата выявления дохода (получения или обнаружения документов, подтверждающих наличие дохода)
2.7	в виде положительной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена	Дата перехода права собственности на инвалюту и драгоценные металлы при совершении операций с инвалютой

	в иностранной валюте, и положительной переоценки стоимости драгоценных металлов	и драгоценными металлами, а также последнее число текущего месяца
2.8	в виде полученных материалов или иного имущества при ликвидации выводимого из эксплуатации амортизируемого имущества	Дата составления акта ликвидации амортизируемого имущества
2.9	в виде использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования, за исключением бюджетных средств	Дата, когда получатель имущества (в том числе денежных средств) фактически использовал их не по целевому назначению либо нарушил условия, на которых они предоставлялись
2.10	от продажи (покупки) инвалюты	Дата перехода права собственности на иностранную валюту
3	При уступке требования:	
3.1	при реализации финансовым агентом услуг финансирования под уступку денежного требования, а также реализации новым кредитором, получившим указанное требование, финансовых услуг	День последующей уступки данного требования или исполнения
3.2	от уступки права требования долга третьему лицу плательщиком — продавцом товара, работ, услуг	День подписания сторонами акта уступки права требования
4	По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период	Доход признается полученным и включается в состав соответствующих доходов на конец соответствующего отчетного периода
5	При возникновении суммовой разницы:	
5.1	у налогоплательщика-продавца	Дата погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущественные права, а в случае предварительной оплаты — дата реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав
5.2	у налогоплательщика-покупателя	Дата погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — дата приобретения товара (работ, услуг), имущества, имущественных или иных прав

* При реализации по договору комиссии (агентскому договору) налогоплательщиком-комитентом (принципалом) датой получения дохода от реализации признается дата реализации принадлежащего комитенту (принципалу) имущества (имущественных прав), указанная в отчете комиссионера (агента).

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБР на дату признания соответствующего дохода. Обязательства и требования, выраженные в валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований или на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше¹.

При методе начисления *расходы* признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода). Если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются плательщиком самостоятельно.

Если договором предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются по принципу равномерности признания доходов и расходов. Если расходы не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, то они распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов плательщика.

Равно как и для доходов, существуют некоторые особенности определения даты признания расходов для целей обложения в зависимости от вида расхода (табл. 2.4).

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав расходов на конец соответствующего отчетного периода. При прекращении

¹ Суммовая разница — это разница, возникающая у плательщика, когда сумма возникших обязательств в рублях, исчисленная по установленному законодательством или соглашением сторон курсу валюты или условных денежных единиц, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

Таблица 2.4

	<i>Вид расхода</i>	<i>Дата признания расхода</i>
1	2	3
1	Материальные расходы:	
1.1	в части сырья и материалов, приходящихся на произведенные товары (работы, услуги)	Дата передачи в производство сырья и материалов
1.2	передачи услуг (работ) — для услуг (работ) производственного характера	Дата подписания плательщиком акта приемки
2	Амортизация	Признается в качестве расхода ежемесячно исходя из суммы начисленной амортизации. Расходы в виде капитальных вложений по приобретению и созданию амортизируемого имущества, а также расходы, осуществленные при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении основных средств, за исключением расходов на капитальные вложения, превышающих 10%: первоначальной стоимости основных средств (за исключением полученных безвозмездно); расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств, признаются в качестве косвенных расходов того отчетного периода, на который приходится дата начала амортизации (дата изменения первоначальной стоимости) основных средств, в отношении которых были осуществлены капитальные вложения
3	Расходы на оплату труда	Ежемесячно исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда
4	Расходы на ремонт основных средств	Признаются в том отчетном периоде, в котором они были осуществлены, вне зависимости от их оплаты
5.1	Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению)	Признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором в соответствии с условиями договора плательщиком были перечислены (выданы из кассы) средства на оплату страховых (пенсионных) взносов. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы признаются равномерно в течение срока действия договора пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде. Если по условиям договора страхования (негосударственного пенсионного обеспечения) предусмотрена уплата страховой премии (пенсионного взноса) в рассрочку, то по договорам, заключенным на срок более одного отчетного периода, расходы по каждому

Продолжение табл. 2.4

1	2	3
		платежу признаются равномерно в течение срока, соответствующего периоду уплаты взносов (году, полугодию, кварталу, месяцу), пропорционально количеству календарных дней действия договора в отчетном периоде
5.2	Расходы по обязательному и добровольному страхованию (негосударственному пенсионному обеспечению), если договором, заключенным на срок более одного налогового периода, предусмотрена уплата страхового (пенсионного) взноса разовым платежом	Расходы признаются равномерно в течение срока действия договора
6	Внереализационные и прочие расходы:	
6.1	расходы в виде сумм налогов (авансовых платежей по налогам), сборов и иных обязательных платежей	Дата начисления налогов (сборов)
6.2	расходы в виде сумм отчислений в резервы	Дата начисления
6.3	суммы комиссионных сборов; расходы на оплату сторонним организациям за выполненные ими работы, услуги; в виде арендных платежей за арендуемое имущество; в виде иных подобных расходов	Дата расчетов в соответствии с условиями договоров или дата предъявления налогоплательщику документов, служащих основанием для произведения расчетов, либо последнее число отчетного (налогового) периода
6.4	расходы в виде выплаченных подъемных; расходы в виде компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов	Дата перечисления денежных средств с расчетного счета (из кассы)
6.5	расходы на командировки; расходы на содержание служебного транспорта; представительские расходы	Дата утверждения авансового отчета
6.6	расходы в виде отрицательной курсовой разницы по имуществу и требованиям (обязательствам), стоимость которых выражена в иностранной валюте, и отрицательной переоценки стоимости драгоценных металлов	Дата перехода права собственности на валюту и драгоценные металлы при совершении операций с валютой и драгоценными металлами, а также последний день текущего месяца
6.7	расходы, связанные с приобретением ценных бумаг, включая их стоимость	Дата реализации или иного выбытия ценных бумаг
6.8	расходы в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение	Дата признания должником либо дата вступления в законную силу решения суда

1	2	3
	ние договорных или долговых обязательств, а также в виде сумм возмещения убытков (ущерба)	
6.9	расходы от продажи (покупки) инвалюты	Дата перехода права собственности на валюту
6.10	расходы в виде стоимости приобретения долей, паев	Дата реализации долей, паев
7	При возникновении суммовой разницы:	
7.1	у налогоплательщика-продавца	Дата погашения дебиторской задолженности за реализованные товары (работы, услуги), имущество, права, а в случае предварительной оплаты — дата реализации
7.2	у налогоплательщика-покупателя	Дата погашения кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги), имущество, имущественные или иные права, а в случае предварительной оплаты — дата приобретения

действия договора (погашении долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Расходы по приобретению переданного в лизинг имущества признаются в качестве расхода в тех отчетных периодах, в которых по договору предусмотрены арендные (лизинговые) платежи. При этом указанные расходы учитываются в сумме, пропорциональной таким платежам.

Расходы, выраженные в инвалюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБР на дату признания соответствующего расхода. Обязательства и требования, выраженные в валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по курсу ЦБР на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований или на последнее число отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Кассовый метод означает, что датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банки или в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом, а расходами плательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

Оплатой товара (работ, услуг, имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства плательщиком — приобре-

тателем указанных товаров (работ, услуг, имущественных прав) перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Расходы учитываются в составе расходов в следующие моменты:

	<i>Вид расхода</i>	<i>Дата определения расхода</i>
1	Материальные расходы	В момент списания денежных средств с расчетного счета плательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения
2	Расходы на оплату труда	
3	Оплата процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты)	
4	Оплата услуг третьих лиц	
5	Расходы по приобретению сырья и материалов	По мере списания данного сырья и материалов в производство
6	Амортизация*	Начисляется за отчетный (налоговый) период
7	Расходы на уплату налогов и сборов**	Учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты плательщиком

* Допускается амортизация только оплаченного плательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

** При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда плательщик погашает указанную задолженность.

Если плательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации (1 млн руб.), он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

В случае заключения договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества их участники, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, обязаны перейти на метод начисления с начала налогового периода, в котором был заключен договор.

Плательщики, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

§ 5. Налогооблагаемая прибыль и особенности ее определения

Базой налогообложения по налогу на прибыль организаций является денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Если прибыль подлежит обложению по ставкам, отличным от ставки 24%, то база исчисляется плательщиком отдельно. Плательщик ведет раздельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка. Доходы и расходы должны учитываться в денежной форме. Доходы, полученные в натурально-вещественной форме, пересчитываются в денежную форму по цене сделки между покупателем и продавцом (плательщиком). Налогооблагаемая прибыль определяется нарастающим итогом с начала налогового периода.

Если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток, то в данном периоде база признается равной нулю, а убытки переносятся на будущее в следующем порядке. Плательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение десяти следующих лет. Он может перенести на текущий налоговый период сумму полученного в предыдущем периоде убытка. Убыток, не перенесенный на ближайший следующий год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет.

Настоящее ограничение не применяется в отношении организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Если плательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены.

Документы, подтверждающие убытки, хранятся в течение всего срока, когда уменьшается налоговая база.

Плательщики при исчислении налоговой базы в составе доходов и расходов не должны учитывать доходы и расходы, относящиеся:

- к их деятельности в игорном бизнесе;
- к применению ими специальных налоговых режимов¹.

¹ Специальный налоговый режим — это особый порядок исчисления и уплаты налогов в течение определенного времени. К специальным налоговым режимам относятся: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложения;

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

НК РФ устанавливает особенности определения налоговой базы в следующих случаях:

- по доходам, полученным от долевого участия в других организациях;
- по доходам плательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с использованием объектов обслуживающих производств и хозяйств;
- по доходам, полученным участниками договора доверительного управления имуществом;
- по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал (фонд, имущество фонда);
- по доходам, полученным участниками договора простого товарищества;
- при уступке (переуступке) права требования;
- по операциям с ценными бумагами;
- по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами;
- по сделкам РЕПО с ценными бумагами.

Рассмотрим некоторые из перечисленных случаев. Налоговая база *по доходам, полученным от долевого участия в других организациях*, определяется по-разному в зависимости от того, кем является источник выплаты доходов для российской организации — иностранной или российской организацией; особый порядок определения базы предусмотрен и для случая, когда иностранная организация получает дивиденды от российского эмитента.

Если российская организация получает дивиденды по акциям иностранного эмитента, сумма налога определяется организацией самостоятельно по ставке 15%. При этом российской организации не зачитывается налог, уплаченный по месту нахождения эмитента, т.е. он не вправе уменьшить сумму налога, исчисленную в России, на сумму налога, исчисленную и уплаченную за рубежом, если иное не предусмотрено международным договором об избежании двойного налогообложения.

система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Если же российская организация получает дивиденды от российской организации, последняя признается налоговым агентом и определяет сумму налога. Общая сумма налога определяется как произведение ставки налога (9%) и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате налоговым агентом иностранным акционерам в текущем периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде и предыдущем отчетном (налоговом) периоде, если данные суммы дивидендов ранее не участвовали в расчете при определении облагаемого налогом дохода в виде дивидендов. Если полученная разница отрицательна, обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не производится.

Если российская организация — налоговый агент выплачивает дивиденды иностранной организации или физическому лицу — нерезиденту РФ, налоговая база получателя дивидендов по каждой такой выплате определяется как сумма выплачиваемых дивидендов и к ней применяется ставка соответственно 15% и 30%.

Особенности определения налоговой базы *по доходам, получаемым при передаче имущества в уставный (складочный) капитал* (фонд, имущество фонда), сводятся к следующему. Как известно, акции размещаются на фондовом рынке по рыночной цене, которая может быть, в зависимости от конъюнктуры — соотношения предложения и спроса на них, как выше, так и ниже номинальной их стоимости.

Для эмитента реализация акций по цене выше номинала отражается для целей бухгалтерского учета как увеличение добавочного капитала; и наоборот — реализация акций по цене ниже номинала приводит к сокращению этого капитала. Однако для целей налогообложения полученные при этом прибыли (убытки) таковыми не признаются.

Акционер, приобретая акции по цене выше номинала, уменьшает свой добавочный капитал, а приобретая их по цене ниже номинала — увеличивает. Так отражается эта операция для целей бухгалтерского учета, но возникшие при этом убытки и полученные прибыли не признаются таковыми для целей налогообложения.

Сказанное про акции в полной мере относится и к случаям, когда уставный (складочный) капитал формируется за счет долей и паев.

При этом стоимость приобретаемых акций (долей, паев) признается равной стоимости (остаточной стоимости) вносимого имущества (имущественных прав или неимущественных прав, имеющих денежную оценку), определяемой по данным налогового учета на дату перехода права собственности на них, с учетом дополнительных расходов, которые для целей налогообложения признаются у передающей стороны.

При этом имущество (имущественные права), полученное в виде вноса (вклада) в капитал организации, принимается по стоимости (остаточной стоимости) полученного в качестве вноса (вклада) в капитал имущества (прав). Стоимость (остаточная стоимость) определяется по данным налогового учета у передающей стороны на дату перехода права собственности на указанное имущество (имущественные права) с учетом дополнительных расходов, которые осуществляются передающей стороной при условии, что эти расходы определены в качестве вноса (вклада) в капитал. Если получающая сторона не может документально подтвердить стоимость вносимого имущества (прав) или какой-либо его части, то его стоимость либо его части признается равной нулю.

При внесении имущества (прав) физическими лицами и иностранными организациями его стоимостью (остаточной стоимостью) признаются документально подтвержденные расходы на его приобретение (создание) с учетом амортизации, начисленной в целях налогообложения прибыли в государстве, налоговым резидентом которого является передающая сторона, но не выше рыночной его стоимости, подтвержденной независимым оценщиком, действующим по законодательству этого государства.

Стоимость имущества (имущественных прав), полученного в порядке приватизации государственного или муниципального имущества в виде вклада в капитал организаций, признается по стоимости (остаточной стоимости), определяемой на дату приватизации по правилам бухгалтерского учета.

При ликвидации организации и распределении ее имущества доходы участников определяются исходя из рыночной цены получаемого ими имущества (прав) на момент получения данного имущества за вычетом фактически оплаченной (вне зависимости от формы оплаты) соответствующими участниками стоимости акций (долей, паев).

При реорганизации организации независимо от формы реорганизации у участников не образуется облагаемой прибыли (убытка).

При реорганизации в форме слияния, присоединения и преобразования, предусматривающей конвертацию акций реорганизуемой организации в акции создаваемых организаций или в акции организации, к которой осуществлено присоединение, стоимость полученных акционерами реорганизуемой организации акций создаваемых организаций или организации, к которой осуществлено присоединение, признается равной стоимости конвертированных акций реорганизуемой организации по данным налогового учета акционера на дату завершения реорганизации.

В аналогичном порядке осуществляется оценка стоимости долей (паев), полученных в результате обмена долей (паев) реорганизуемой организации.

В случае реорганизации в форме выделения, разделения, предусматривающей конвертацию или распределение акций вновь создаваемых организаций среди акционеров реорганизуемой организации, совокупная стоимость полученных акционером в результате реорганизации акций каждой из созданных организаций и реорганизованной организации признается равной стоимости принадлежавших акционеру акций реорганизуемой организации, определяемой по данным налогового учета акционера.

Стоимость акций каждой из созданных и реорганизованной организации, полученных акционером в результате реорганизации, определяется в следующем порядке.

Стоимость акций каждой создаваемой организации признается равной части стоимости принадлежащих акционеру акций реорганизуемой организации, пропорциональной отношению стоимости чистых активов созданной организации к стоимости чистых активов реорганизуемой организации.

Стоимость акций реорганизуемой организации (реорганизованной после завершения реорганизации), принадлежащих акционеру, определяется как разница между стоимостью приобретения им акций реорганизуемой организации и стоимостью акций всех вновь созданных организаций, принадлежащих акционеру.

Стоимость чистых активов реорганизуемой и вновь созданных организаций определяется по данным разделительного баланса на дату его утверждения акционерами. В аналогичном порядке осуществляется оценка стоимости долей (паев), полученных в результате обмена долей (паев) реорганизуемой организации.

В случае реорганизации в форме выделения, предусматривающей приобретение реорганизуемой организацией акций (доли, пая) выделяемой организации, их стоимость признается равной

стоимости чистых активов выделенной организации на дату ее регистрации.

Если стоимость чистых активов одной или нескольких созданных (реорганизованной) с участием акционеров организаций является отрицательной, стоимость приобретения полученных акционером в результате реорганизации акций каждой из созданных (реорганизованной) организаций признается равной части стоимости принадлежавших акционеру акций реорганизуемой организации, пропорциональной отношению величины уставного капитала каждой из созданных организаций к величине уставного капитала реорганизуемой организации на последнюю отчетную дату, предшествующую реорганизации.

Налоговая база *по доходам, полученным участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности)*, определяется в следующем порядке. Следует заметить, что поскольку совместная деятельность не приводит к образованию юридического лица, то простое товарищество не является плательщиком налога на прибыль организаций. Второе предварительное замечание: передача участником имущества (имущественных прав) в качестве вкладов в совместную деятельность не признается его реализацией.

Ведение учета доходов и расходов простого товарищества для целей налогообложения должно осуществляться российским участником независимо от того, на кого возложено ведение дел товарищества в соответствии с договором.

Участник, осуществляющий учет доходов и расходов товарищества, определяет нарастающим итогом по результатам каждого периода прибыль каждого участника пропорционально доле последнего, установленной соглашениями, в прибыли товарищества, полученной за этот период от деятельности всех участников в рамках товарищества. До 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, каждому участнику сообщается сумма причитающихся ему доходов.

Эти доходы включаются в состав внереализационных доходов участников. Убытки не распределяются между участниками и при налогообложении ими не учитываются.

При прекращении совместной деятельности участники, распределяя доход от этой деятельности, не корректируют ранее учтенные ими при налогообложении доходы на доходы, фактически полученные ими при распределении дохода от деятельности товарищества. Отрицательная разница между оценкой возвращаемого при

этом имущества и оценкой, по которой оно было передано по договору простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

Определение налоговой базы *по операциям с ценными бумагами* также обладает некоторыми особенностями. Доходы плательщика от операций по реализации ценных бумаг (в том числе погашения) определяются исходя:

- из цены реализации ценной бумаги;
- суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной покупателем плательщику;
- суммы процентного (купонного) дохода, уплаченной плательщику эмитентом.

Следует иметь в виду, что в доходы плательщика от реализации ценных бумаг не включаются суммы процентного (купонного) дохода, ранее учтенные при налогообложении.

Расходы при реализации (или ином выбытии) ценных бумаг, в том числе инвестиционных паев паевого инвестиционного фонда, определяются исходя:

- из цены приобретения ценной бумаги, включая расходы на ее приобретение;
- затрат на ее реализацию;
- размера скидок с расчетной стоимости инвестиционных паев;
- суммы накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченной плательщиком продавцу ценной бумаги¹.

В расход не включаются ранее учтенные при налогообложении суммы накопленного процентного (купонного) дохода.

При выбытии (реализации, погашении или обмене) инвестиционного пая паевого инвестиционного фонда в случае, если пай не обращается на организованном рынке, рыночной ценой признается расчетная стоимость пая.

Для целей налогообложения операций с ценными бумагами важно установление цен на них. Цены определяются по-разному в зависимости от того, обращаются ли они на организованном рынке ценных бумаг или вне этого рынка.

¹ Накопленный процентный (купонный) доход — это часть процентного (купонного) дохода, выплата которого предусмотрена условиями выпуска ценной бумаги, рассчитываемая пропорционально количеству дней, прошедших от даты выпуска ценной бумаги или даты выплаты предшествующего купонного дохода до даты совершения сделки (даты передачи ценной бумаги).

Считается, что ценные бумаги обращаются на организованном рынке, если одновременно соблюдены следующие условия:

1) если они допущены к обращению хотя бы одним организатором торговли, имеющим на это право в соответствии с национальным законодательством;

2) если информация об их ценах (котировках) публикуется в СМИ либо может быть предоставлена организатором торговли (уполномоченным лицом) любому заинтересованному лицу в течение трех лет после совершения операций¹;

3) если по ним рассчитывается рыночная котировка, как это предусмотрено соответствующим национальным законодательством.

Под национальным законодательством понимается законодательство того государства, на территории которого осуществляется обращение ценных бумаг (заключение гражданско-правовых сделок, влекущих переход права собственности на ценные бумаги, в том числе и вне организованного рынка ценных бумаг).

В отношении таких ценных бумаг признается фактическая цена реализации, если она находится в интервале между минимальной и максимальной ценами сделок с указанной ценной бумагой, зарегистрированной организатором торговли на рынке на дату совершения сделки. При совершении сделки через организатора под датой совершения сделки понимается дата проведения торгов, на которых сделка была заключена. В случае реализации ценной бумаги вне организованного рынка датой совершения сделки считается дата определения всех существенных условий передачи бумаги, т.е. дата договора.

Если по одной и той же ценной бумаге сделки на указанную дату совершались через двух и более организаторов торговли, то плательщик самостоятельно выбирает организатора торговли, значения интервала цен которого будут использованы плательщиком для целей налогообложения. Если же информация об интервале

¹ Рыночная котировка ценной бумаги — это ее средневзвешенная цена по сделкам, совершенным в течение торгового дня через организатора торговли. Если по одной и той же ценной бумаге сделки совершались через двух и более организаторов торговли, то плательщик вправе самостоятельно выбрать рыночную котировку одного из них. Если средневзвешенная цена организатором торговли не рассчитывается, то за средневзвешенную цену принимается половина суммы максимальной и минимальной цен сделок, совершенных за торговый день через этого организатора торговли.

цен на дату совершения сделки отсутствует, плательщик принимает интервал цен при реализации этих бумаг на дату ближайших предшествующих торгов, если они проводились у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

При реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, по цене ниже минимальной цены сделок на этом рынке при определении финансового результата принимается минимальная цена сделки на этом рынке.

В отношении ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке, принимается фактическая цена их реализации при выполнении хотя бы одного из следующих условий:

1) если фактическая цена сделки находится в интервале цен по аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаге, зарегистрированной организатором торговли на рынке ценных бумаг на дату совершения сделки или на дату ближайших предшествующих торгов, проводившихся у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев;

2) если отклонение фактической цены сделки находится в пределах 20% в сторону повышения или понижения от средневзвешенной цены аналогичной (идентичной, однородной) ценной бумаги, рассчитанной организатором торговли на рынке ценных бумаг в соответствии с установленными им правилами по итогам торгов на дату заключения такой сделки или на дату ближайших предшествующих торгов, проводившихся у организатора торговли хотя бы один раз в течение последних 12 месяцев.

При отсутствии информации о результатах торгов по аналогичным (идентичным, однородным) ценным бумагам фактическая цена сделки принимается для целей налогообложения, если она отличается не более чем на 20% от расчетной цены. Последняя определяется на дату заключения сделки с учетом:

- конкретных условий сделки;
- особенностей обращения и цены ценной бумаги;
- иных показателей, информация о которых может служить основанием для такого расчета (например, стоимость чистых активов эмитента, приходящаяся на соответствующую акцию, рыночная ставка ссудного процента на соответствующий срок).

Для определения расчетной цены акции плательщиком самостоятельно или с привлечением оценщика должны использоваться методы оценки стоимости, предусмотренные законодательством РФ; для определения расчетной цены долговой ценной бумаги может быть использована ставка рефинансирования. Когда платель-

щик определяет расчетную цену акции самостоятельно, используемый метод оценки стоимости должен быть закреплен в его учетной политике.

Акционер, реализующий акции, полученные им при увеличении уставного капитала, определяет доход как разницу между ценой реализации и первоначально оплаченной стоимостью акции, скорректированной с учетом изменения количества акций в результате увеличения уставного капитала.

Налоговая база по операциям с ценными бумагами определяется плательщиком отдельно, за исключением базы, определяемой профессиональными участниками рынка ценных бумаг. Плательщики (за исключением профессиональных участников рынка ценных бумаг — дилеров) определяют налоговую базу по операциям с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, отдельно от базы по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на этом рынке.

Организация списывает на расходы стоимость выбывших ценных бумаг одним из следующих методов:

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

Если операции с ценными бумагами в предыдущем налоговом периоде (в предыдущие периоды) принесли убытки, то предусматривается перенос этих убытков на будущее. Убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций с такими ценными бумагами, определенной в отчетном (налоговом) периоде. Убытки от операций с бумагами, обращающимися на организованном рынке, полученные в предыдущем налоговом периоде (предыдущих налоговых периодах), могут быть отнесены на уменьшение налоговой базы от операций по реализации данной категории бумаг.

В течение налогового периода перенос на будущее убытков, понесенных в соответствующем отчетном периоде от операций с бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке, осуществляется раздельно по указанным категориям бумаг в пределах прибыли, полученной от операций с такими ценными бумагами.

Доходы от операций с ценными бумагами, обращающимися на организованном рынке, не могут быть уменьшены на расходы либо

убытки от операций с ценными бумагами, не обращающимися на нем. Аналогично доходы от операций с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, не могут быть уменьшены на расходы либо убытки от операций с ценными бумагами, обращающимися на нем.

Это правило не распространяется на профессиональных участников рынка ценных бумаг — дилеров. Плательщики (включая банки), осуществляющие дилерскую деятельность, при определении налоговой базы и переносе убытка на будущее формируют налоговую базу и определяют сумму убытка, подлежащего переносу на будущее, с учетом всех доходов (расходов) и суммы убытка, которые получены от предпринимательской деятельности. В течение налогового периода перенос на будущее убытков, полученных указанными выше плательщиками в соответствующем отчетном периоде текущего налогового периода, может быть осуществлен в пределах суммы прибыли, полученной от предпринимательской деятельности.

Налоговая база *по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами* определяется в следующем порядке. При размещении таких бумаг процентным доходом признается доход, заявленный (установленный) эмитентом, в виде процентной ставки к номинальной стоимости, а по бумагам, по которым не установлена процентная ставка, — доход в виде разницы между номинальной стоимостью ценной бумаги и стоимостью ее первичного размещения, исчисленной как средневзвешенная цена на дату, когда выпуск ценных бумаг признан размещенным. Цена таких бумаг учитывается без процентного (купонного) дохода (который облагается по ставке иной, чем 24%), приходящегося на время владения ими плательщиком, выплата которого предусмотрена условиями выпуска ценной бумаги.

Проценты, начисленные за время нахождения государственной и муниципальной ценной бумаги на балансе плательщика, облагаются в общеустановленном порядке. По этим бумагам, при обращении которых в цену сделки включается часть накопленного купонного дохода, выручка уменьшается на доход в размере накопленного купонного дохода, причитающегося за время владения плательщиком указанной ценной бумагой.

§ 6. Порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей. Сроки и порядок уплаты налога и авансовых платежей

Сумма налога на прибыль определяется по следующей формуле:

$$НП = П_{н/о} \cdot C,$$

где $П_{н/о}$ — налогооблагаемая прибыль; C — ставка налога.

Сумма налога по итогам налогового периода определяется плательщиком самостоятельно. Это означает, что налог исчисляет не налоговый орган и не налоговый агент¹.

Налоговым периодом признается календарный год; отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев. Для плательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания года.

¹ Исключением являются следующие ситуации:
если плательщиком является иностранная организация, получающая доходы от источников в РФ, не связанных с постоянным представительством в РФ, исчисление налога, его удержание из доходов плательщика и перечисление налога в бюджет осуществляет российская (или иностранная) организация, осуществляющая деятельность в РФ через постоянное представительство (налоговых агентов), выплачивающая плательщику указанный доход. Агент исчисляет налог по каждой выплате денежных средств;
если источником дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам плательщика является российская организация, налог из доходов плательщика удерживает и перечисляет в бюджет эта организация; авансовые платежи удерживаются при каждой выплате доходов;
при реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, при обращении которых предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), плательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет исчисление и уплату налога с таких доходов. При реализации (выбытии) бумаг, при обращении которых не предусмотрено признание доходом, полученным продавцом в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода), плательщик — получатель дохода самостоятельно осуществляет начисление и уплату налога с таких доходов, облагаемых по ставке 24%, если иное не предусмотрено НК РФ.

Плательщики по итогам каждого отчетного (налогового) периода исчисляют сумму квартального авансового платежа, исходя из ставки налога и фактически полученной облагаемой прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. Квартальные авансовые платежи определяются с учетом ранее начисленных авансовых платежей:

$$НП_{I \text{ кв}} = C_{\text{приб}} \cdot П_{I \text{ кв}};$$

$$НП_{II \text{ кв}} = C_{\text{приб}} \cdot П_{I \text{ полугод}} - НП_{I \text{ кв}};$$

$$НП_{III \text{ кв}} = C_{\text{приб}} \cdot П_{9 \text{ месяцев}} - (НП_{I \text{ кв}} + НП_{II \text{ кв}});$$

$$НП_{IV \text{ кв}} = C_{\text{приб}} \cdot П_{\text{год}} - (НП_{I \text{ кв}} + НП_{II \text{ кв}} + НП_{III \text{ кв}}),$$

где $C_{\text{приб}}$ — ставка налога, %; $П_{I \text{ кв}}$, $П_{I \text{ полугод}}$, $П_{9 \text{ месяцев}}$, $П_{\text{год}}$ — фактическая налогооблагаемая прибыль, рассчитанная нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года соответственно, руб.

Плательщики уплачивают ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал:

$$НП_{\text{мес. платежи отчетного кв}}^{\text{аванс}} = \frac{1}{3} \cdot НП_{\text{предыдущ. кв}}^{\text{аванс}}$$

где $(\frac{1}{3} \cdot НП_{\text{предыдущ. кв}})$ — одна треть фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей, руб.

Плательщики могут перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей. В этом случае исчисление авансовых платежей производится плательщиками, исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца:

$$НП_{\text{мес. платеж за } i\text{-й месяц}}^{\text{аванс}} = C_{\text{приб}} \cdot П_{\text{за } i \text{ месяцев}}^{\text{факт}} - \sum_{i=1}^{i-1} НП_{\text{мес. платеж за } i\text{-й месяц}}^{\text{аванс}},$$

где $C_{\text{приб}}$ — ставка налога, %; $П_{\text{за } i \text{ месяцев}}^{\text{факт}}$ — фактически полученная прибыль, рассчитываемая нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания i -го месяца, руб.; $\sum_{i=1}^{i-1} НП_{\text{мес. платеж за } i\text{-й месяц}}^{\text{аванс}}$ — ранее начисленные суммы авансовых платежей, руб.

Авансовые платежи определяются с учетом ранее начисленных авансовых платежей. Плательщики могут перейти на уплату ежемесячных платежей, уведомив об этом налоговый орган. Выбранная система уплаты платежей не может изменяться в течение налогового периода.

Следующие категории плательщиков могут уплачивать только квартальные авансовые платежи:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации не превышала в среднем 3 млн руб. за каждый квартал;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство;
- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации;
- участники простых товариществ по доходам от участия в простых товариществах;
- инвесторы соглашений о разделе продукции по доходам, полученным от реализации этих соглашений;
- выгодоприобретатели по договорам доверительного управления.

Налог на прибыль и авансовые платежи уплачиваются в следующие сроки (табл. 2.5).

Таблица 2.5

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода	Не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций, т.е. не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом
Авансовые платежи по итогам отчетного периода*	Не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период, т.е. не позднее 30 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода
Ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода**	Не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода
Ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли	Не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога
Налог иностранной организации, исчисляемый, удерживаемый и перечисляемый в бюджет на	В течение трех дней после дня выплаты денежных средств

логовым агентом (российской организацией или иностранной организацией, осуществляющей деятельность в РФ через постоянное представительство) при каждой выплате ей денежных средств, за исключением доходов в виде дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	
Авансовые платежи и налог организаций, имеющих обособленные подразделения, исчисленный по итогам налогового периода, в бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований по месту нахождения обособленных подразделений	Не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период
Налог организации, удержанный агентом при выплате дивидендов и процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	В течение 10 дней со дня выплаты дохода
Налог организации с процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	В течение 10 дней по окончании месяца, в котором получены проценты

* Засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

** Засчитываются при уплате квартальных авансовых платежей.

Вновь созданные организации уплачивают квартальные авансовые платежи за соответствующий отчетный период при условии, если выручка от реализации не превышала 1 млн руб. в месяц либо 3 млн руб. в квартал. В случае превышения этих ограничений налогоплательщик начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором состоялось такое превышение, уплачивает ежемесячные авансовые платежи.

Рядом специфических особенностей обладает *обложение прибыли организаций*, в состав которых входят обособленные структурные подразделения, т.е. подразделения, находящиеся на территории не того субъекта РФ, где находится головная организация. В таком случае головные организации регистрируются в качестве плательщика в налоговых органах по месту нахождения каждого своего подразделения и сообщают свои реквизиты и реквизиты подразделения.

Головная организация представляет необходимые документы и расчеты по налогам в установленные сроки:

- по организации в целом;
- по организации без подразделений;
- по каждому обособленному подразделению.

При этом расчет суммы налога на прибыль по организации в целом, направляемой в федеральный бюджет, производится в общем порядке по ставке 6,5%. Иными словами, организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату в феде-

ральный бюджет авансовых платежей, а также налога производят по месту своего нахождения без распределения указанных сумм по обособленным подразделениям. Сумма налога на прибыль по организации без обособленных подразделений, направляемая в бюджет субъекта РФ — места нахождения головной организации, определяется по ставке, действующей на территории этого субъекта РФ, — от 13,5 до 17,5%. Расчет суммы налога на прибыль по каждому подразделению, направляемой в бюджеты субъектов РФ по месту нахождения подразделений, осуществляется по ставкам, действующим на территории этих субъектов РФ, — от 13,5 до 17,5%.

Часть облагаемой налогом прибыли, приходящаяся на обособленное подразделение, определяется по формуле

$$\Pi_{\text{подр}} = \Pi_{\text{орг}} \cdot Y_{\text{ср}},$$

где $\Pi_{\text{подр}}$ — налогооблагаемая прибыль обособленного подразделения; $\Pi_{\text{орг}}$ — налогооблагаемая прибыль организации в целом; $Y_{\text{ср}}$ — удельный вес подразделения в общих показателях организации.

Удельный вес обособленного подразделения в общих показателях организации определяется как простая средняя величина из удельного веса подразделения в общей численности работников (или фонде оплаты труда) $Y_{\text{ч}} = \mathcal{Q}_{\text{подр}} / \mathcal{Q}_{\text{орг}}$ и удельного веса подразделения в остаточной стоимости амортизируемого имущества организации $Y_{\text{ф}} = \Phi_{\text{подр}} / \Phi_{\text{орг}}$:

$$Y_{\text{ср}} = \frac{Y_{\text{ч}} + Y_{\text{ф}}}{2}.$$

При расчете удельного веса среднесписочной численности или фонда оплаты труда плательщики самостоятельно определяют, какой из этих показателей должен применяться. Выбранный показатель нельзя заменять другим в течение отчетного года.

Сведения об авансовых платежах, а также налоге, исчисленных по итогам налогового периода, плательщик сообщает своим подразделениям, а также налоговым органам по месту их нахождения не позднее установленного срока для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный или налоговый период.

Ответственность за своевременность и правильность налоговых платежей, причитающихся с обособленных подразделений, а также за уплату пеней и штрафных санкций несет головная организация.

Если плательщик имеет несколько подразделений на территории одного субъекта РФ, то распределение прибыли по каждому

из этих подразделений может не производиться. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет этого субъекта РФ, в таком случае определяется исходя из доли прибыли, исчисленной из совокупности показателей подразделений, находящихся на территории субъекта РФ. При этом плательщик самостоятельно выбирает то подразделение, через которое осуществляется уплата налога в бюджет этого субъекта РФ, уведомив о принятом решении до 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, налоговые органы, в которых плательщик состоит на учете по месту нахождения своих подразделений.

Законодательство предусматривает обязательное представление плательщиками *налоговых деклараций*. Причем это должно быть сделано плательщиком независимо от наличия у него обязанности по уплате налога и авансовых платежей, а также независимо от особенностей исчисления и уплаты налога. Декларация представляется по истечении каждого отчетного и налогового периода в налоговые органы по месту нахождения головной организации и месту нахождения каждого обособленного подразделения, если не предусмотрено иное. Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, по окончании каждого отчетного и налогового периода представляет в налоговые органы по месту своего нахождения налоговую декларацию в целом по организации с распределением по обособленным подразделениям.

Налоговые агенты по истечении каждого периода, в котором они производили выплаты плательщику, представляют в налоговые органы по месту своего нахождения налоговые расчеты.

Налоговые декларации упрощенной формы представляются:

- плательщиками — по итогам отчетного периода;
- некоммерческими организациями, у которых не возникает обязательств по уплате налога, — по истечении налогового периода.

Декларирование проводится в следующие сроки:

- плательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода;
- по итогам налогового периода — не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

§ 7. Организация налогового учета по налогу на прибыль

Организации-налогоплательщики наряду с бухгалтерским ведут налоговый учет. Базируясь на информации бухгалтерского учета, налоговый учет имеет специфические особенности, а его результаты могут существенно отличаться от результатов учета бухгалтерского.

Если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы, плательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов. Целями налогового учета являются:

- формирование полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций плательщика в течение отчетного (налогового) периода;
- обеспечение информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Плательщики исчисляют налогооблагаемую прибыль по итогам отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета, если НК РФ предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, установленного правилами бухгалтерского учета.

Порядок ведения налогового учета устанавливается приказом об учетной политике организации для целей налогообложения. Принятый порядок применяется последовательно от одного налогового периода к другому в течение длительного времени.

Изменение порядка налогового учета допускается в случаях:

- изменения законодательства;
- изменения применяемых методов учета;
- если организация приступила к новым видам деятельности.

В любом случае решения об изменениях должны отражаться в приказе об учетной политике и применяться лишь с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства о налогах

и сборах — не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм законодательства.

Данные налогового учета должны быть документально подтверждены и отражать:

- порядок формирования суммы доходов и расходов;
- порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде;
- сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах;
- порядок формирования сумм создаваемых резервов;
- сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Документальным подтверждением этих данных являются:

- 1) первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- 2) аналитические регистры налогового учета;
- 3) расчет налоговой базы.

Документами налогового учета являются *формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы*, обязательные реквизиты которых:

- наименование регистра;
- период (дата) составления;
- измерители операции в натуральном (если это возможно) и денежном выражении;
- наименование хозяйственных операций;
- подпись лица, ответственного за составление указанных регистров.

Данные налогового учета отражаются непрерывно в хронологическом порядке. Формы регистров и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета, данных первичных учетных документов разрабатываются плательщиком самостоятельно. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для плательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Расчет налоговой базы производится плательщиком самостоятельно нарастающим итогом с начала года и содержит следующие данные:

1. Период, за который определяется налоговая база (с начала налогового периода нарастающим итогом).

2. Сумма доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде, в том числе:

- 2.1) выручка от реализации товаров, работ, услуг собственного производства, а также выручка от реализации имущества, имущественных прав, за исключением выручки, указанной в пп. 2.2—2.7;

2.2) выручка от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

2.3) выручка от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

2.4) выручка от реализации покупных товаров;

2.5) выручка от реализации основных средств;

2.6) выручка от реализации товаров, работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств.

3. Сумма расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов от реализации, в том числе:

3.1) расходы на производство и реализацию товаров, работ, услуг собственного производства, а также расходы, понесенные при реализации имущества, имущественных прав, за исключением расходов, указанных в пп. 3.2—3.6¹;

3.2) расходы при реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

3.3) расходы, понесенные при реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

3.4) расходы при реализации покупных товаров;

3.5) расходы по реализации основных средств;

3.6) расходы обслуживающих производств и хозяйств при реализации ими товаров, работ, услуг.

4. Прибыль (убыток) от реализации, в том числе:

4.1) прибыль от реализации товаров, работ, услуг собственного производства, а также прибыль (убыток) от реализации имущества, имущественных прав, за исключением прибыли (убытка), указанной в пп. 4.2—4.5;

4.2) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке;

4.3) прибыль (убыток) от реализации ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке;

4.4) прибыль (убыток) от реализации покупных товаров;

4.5) прибыль (убыток) от реализации основных средств;

4.6) прибыль (убыток) от реализации обслуживающих производств и хозяйств.

5. Сумма внереализационных доходов, в том числе:

¹ Общая сумма расходов уменьшается на суммы остатков незавершенного производства, остатков продукции на складе и продукции отгруженной, но не реализованной на конец отчетного (налогового) периода.

5.1) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

5.2) доходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

6. Сумма внереализационных расходов, в частности:

6.1) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке;

6.2) расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, не обращающимися на организованном рынке.

7. Прибыль (убыток) от внереализационных операций.

8. Итого налоговая база за отчетный (налоговый) период¹.

Налоговый учет доходов от реализации предусматривает, что они определяются по видам деятельности, если:

- для этой деятельности определен особый порядок обложения;
- применяется иная ставка;
- предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученного от этой деятельности.

Сумма выручки определяется на дату признания доходов и расходов в соответствии с выбранным методом признания доходов и расходов. Если цена выражена в иностранной валюте, выручка от реализации пересчитывается в рубли на дату реализации. Аналогичный порядок предусмотрен для случаев, если цена выражена в условных единицах. При проведении расчетов по таким обязательствам плательщик производит корректировку их сумм, выраженных в условных единицах, в соответствии с договором. Полученные после корректировки суммы включаются в состав внереализационных доходов (расходов).

Если реализация производится через комиссионера, то плательщик-комитент определяет сумму выручки на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации, которое комиссионер обязан предъявить комитенту в течение трех дней с окончания отчетного периода, в котором произошла реализация.

Выручка от реализации, произведенной на условиях предоставления товарного кредита, определяется на дату реализации и включает в себя сумму процентов за период от момента отгрузки до момента перехода права собственности на товары. Проценты, начисленные за пользование товарным кредитом с момента перехода права собственности до момента полного расчета, включаются во внереализационные доходы.

¹ Для определения суммы налогооблагаемой прибыли из налоговой базы исключается сумма убытка, подлежащего переносу на будущее.

Налоговый учет внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба плательщики осуществляют по оценкам в соответствии с договором. Этот порядок применяют лишь плательщики, определяющие доходы по методу начисления. При взыскании же долга по суду обязанность по начислению этого дохода у плательщика возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Налоговый учет расходов на производство и реализацию осуществляется в следующем порядке (если плательщик применяет метод начисления). Эти расходы подразделяются на прямые и косвенные. К прямым расходам могут быть отнесены, в частности:

- материальные затраты на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- расходы на оплату труда, а также суммы единого социального налога и расходы на обязательное пенсионное страхование, идущие на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии, начисленные на указанные суммы;
- суммы начисленной амортизации по основным средствам, используемым при производстве товаров, работ, услуг.

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

Косвенные расходы — все иные суммы расходов, за исключением внереализационных, осуществляемые плательщиком в отчетном (налоговом) периоде. Они полностью относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода.

В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции, работ, услуг, в стоимости которых они учтены.

Плательщики, оказывающие услуги, вправе относить сумму прямых расходов, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме на уменьшение доходов от производства и реализации данного периода без распределения на остатки незавершенного производства.

Если в отношении отдельных видов расходов предусмотрены ограничения по размеру расходов, принимаемых для целей обло-

жения, то база для исчисления предельной суммы таких расходов определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом по расходам плательщика, связанным с добровольным страхованием (пенсионным обеспечением) своих работников, для определения предельной суммы расходов учитывается срок действия договора в налоговом периоде начиная с даты вступления такого договора в силу.

Налоговый учет амортизируемого имущества. По основным средствам, введенным в эксплуатацию до вступления в силу главы 25 НК РФ, полезный срок их использования устанавливается плательщиком самостоятельно по состоянию на 1 января 2002 г. с учетом классификации основных средств, определяемых Правительством РФ, и сроков полезного использования по амортизационным группам.

Вне зависимости от выбранного плательщиком метода начисления амортизации по имуществу, введенного до вступления в силу главы 25, начисление амортизации производится исходя из остаточной стоимости этого имущества.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по указанному имуществу определяется как:

1) произведение остаточной стоимости и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока использования), установленной плательщиком для указанного имущества, — при применении нелинейного метода начисления амортизации;

2) произведение остаточной стоимости, определенной по состоянию на 1 января 2002 г., и нормы амортизации (исчисленной исходя из оставшегося срока использования), установленной плательщиком для этого имущества, — при применении линейного метода.

Основные средства, фактический срок использования которых (срок фактической амортизации) больше, чем срок полезного использования указанных амортизируемых основных средств, установленный статьей 258 НК РФ, на 1 января 2002 г. выделяются в отдельную амортизационную группу в оценке по остаточной стоимости, которая подлежит включению в состав расходов в целях обложения равномерно в течение срока, определенного плательщиком самостоятельно, но не менее семи лет с даты вступления главы 25 НК РФ в силу.

Налоговый учет операций с амортизируемым имуществом ведется пообъектно на дату признания дохода (расхода). Аналитический учет должен содержать информацию:

- о первоначальной стоимости амортизируемого имущества, реализованного (выбывшего) в отчетном (налоговом) периоде;
- изменениях первоначальной стоимости основных средств при достройке, дооборудовании, реконструкции, частичной ликвидации;
- принятых организацией сроках полезного использования основных средств;
- способах начисления и сумме начисленной амортизации за период с начала начисления амортизации до конца месяца реализации (выбытия) имущества;
- цене реализации имущества по договору купли-продажи;
- дате приобретения и дате реализации (выбытия) имущества;
- дате передачи имущества в эксплуатацию, дате исключения из состава амортизируемого имущества, дате расконсервации имущества, дате окончания договора безвозмездного пользования, дате завершения работ по реконструкции, дате модернизации;
- понесенных плательщиком расходов, связанных с реализацией (выбытием) амортизируемого имущества, а также расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализованного (выбывшего) имущества.

На дату совершения операции плательщик определяет прибыль (убыток) от реализации амортизируемого имущества. В аналитическом учете на дату реализации имущества фиксируется сумма прибыли (убытка) по операции, которая в целях определения налоговой базы учитывается в следующем порядке.

Прибыль, полученная плательщиком, подлежит включению в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация имущества. Убыток отражается в аналитическом учете как прочие расходы.

Аналитический учет должен содержать информацию:

- о наименовании объектов, в отношении которых имеются суммы таких расходов;
- количестве месяцев, в течение которых такие расходы могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией¹;
- сумме расходов, приходящейся на каждый месяц.

¹ Срок определяется в месяцах как разница между количеством месяцев полезного использования имущества и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации, включая месяц реализации.

Налоговый учет доходов (расходов) в виде процентов по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам ведется в следующем порядке. Плательщик на основании аналитического учета внереализационных доходов и расходов ведет расшифровку названных доходов и расходов.

Плательщик самостоятельно отражает сумму доходов (расходов) в сумме причитающихся в соответствии с условиями договоров (а по ценным бумагам — в соответствии с условиями эмиссии) процентов отдельно по каждому виду долгового обязательства. Сумма дохода (расхода) учитывается исходя из установленной по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде на дату признания доходов (расходов).

Проценты, уплачиваемые банком по договору банковского счета, включаются плательщиком в налоговую базу на основании выписки по банковскому счету. Если договором банковского счета не предусмотрено осуществление расчетов по оплате услуг банка при проведении каждой расчетно-кассовой операции, то датой получения дохода для плательщика, перешедшего на признание, учет, определение доходов (расходов) по методу начисления, признается последнее число отчетного месяца.

Проценты по договорам кредита, займа и иным аналогичным договорам, иным долговым обязательствам (включая ценные бумаги) учитываются на дату признания дохода (расхода).

Проценты, полученные (подлежащие получению) плательщиком за предоставление в пользование денежных средств, учитываются в составе доходов (расходов), подлежащих включению в налоговую базу, на основании выписки по банковскому счету.

Плательщик, определяющий доходы (расходы) по методу начисления, определяет сумму дохода (расхода), полученного (выплаченного) либо подлежащего получению (выплате) в отчетном периоде в виде процентов в соответствии с договором, исходя из установленных по каждому виду долговых обязательств доходности и срока действия такого долгового обязательства в отчетном периоде. Плательщик обязан отразить в составе доходов (расходов) сумму процентов, причитающуюся к получению (выплате) на конец месяца.

При досрочном погашении долгового обязательства проценты определяются исходя из предусмотренной договором процентной ставки и фактического времени пользования заемными средствами.

Рассмотренный порядок признания доходов (расходов) в виде процентов по долговым обязательствам любого вида применяется и организациями, для которых такие операции признаются операциями реализации в соответствии с уставной деятельностью.

По государственным и муниципальным ценным бумагам доход в виде процентов может быть признан на дату их реализации на основании договора купли-продажи, либо на дату выплаты процентов на основании выписки банка, либо на последнюю дату отчетного периода.

Если плательщик использует кассовый метод, то проценты признаются полученными на дату поступления денежных средств, если метод начисления — то на дату реализации ценной бумаги, либо на дату выплаты таких процентов (погашения купона) в соответствии с условиями эмиссии, либо на последнюю дату отчетного периода.

Если в цену реализации таких ценных бумаг включается накопленный купонный доход, то плательщик самостоятельно на дату реализации бумаг определяет сумму дохода в виде процентов на основании договора купли-продажи.

При осуществлении операций с названными бумагами, при реализации которых в цену сделки включается накопленный купонный доход (доход в виде процентов), плательщик, перешедший на кассовый метод, доход в виде процентов исчисляет как разницу суммы накопленного купонного дохода, полученной от покупателя, и суммы накопленного купонного дохода, уплаченной продавцу. Если между датой реализации бумаги и датой ее приобретения в соответствии с условиями выпуска эмитентом были осуществлены выплаты в виде процентов, то датой получения дохода признается дата выплаты процентов при погашении купона. При этом доход определяется как разница между суммой выплаченных при погашении купона процентов и суммой накопленного купонного дохода, уплаченного продавцу. При продаже бумаги, по которой в течение срока нахождения ее у плательщика эмитентом был выплачен процентный доход, который был включен в состав дохода, процентным доходом признается сумма, полученная от покупателя такой бумаги.

Плательщик, использующий метод начисления, осуществляющий операции с государственными и муниципальными ценными бумагами, при реализации которых в цену сделки включается накопленный процентный (купонный) доход, доходы в виде процентов определяет с учетом следующих положений. Если до ис-

течения отчетного (налогового) периода ценная бумага не реализована, то плательщик обязан на последний день отчетного (налогового) периода определить сумму процентного дохода, причитающегося по начислению за этот период. Доходом этого периода признается разница между суммой накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец периода в соответствии с условиями эмиссии, и суммой накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец предыдущего налогового периода, если после окончания предыдущего периода не осуществлялось выплат процентов (погашений купона) эмитентом.

Если же в текущем периоде выплаты процентов (погашения купона) эмитентом осуществлялись, то в дополнение к доходу в виде процентов, исчисленному и учтенному при таких выплатах (погашениях), доход в виде процентов принимается равным сумме накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец указанного отчетного (налогового) периода.

При первой выплате процентов (погашении купона) в отчетном (налоговом) периоде доход в виде процентов исчисляется как разница между суммой выплачиваемых процентов (погашаемого купона) и суммой накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленной на конец предыдущего налогового периода. При последующих в отчетном (налоговом) периоде выплатах (погашениях) доход в виде процентов принимается равным сумме выплачиваемых процентов (погашаемого купона).

Если указанная ценная бумага приобретена в текущем налоговом периоде, то исчисление дохода в виде процентов осуществляется в соответствии с изложенным ранее порядком, но сумма накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленная на конец предыдущего налогового периода, заменяется при вычислениях на сумму накопленного процентного (купонного) дохода, уплаченного плательщиком продавцу ценной бумаги.

При реализации указанной бумаги доход в виде процентов исчисляется в соответствии с изложенным ранее порядком, но сумма накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленная на конец отчетного (налогового) периода, заменяется при вычислениях на сумму накопленного процентного (купонного) дохода, исчисленную на дату реализации.

Налоговый учет при реализации ценных бумаг исходит из того, что доходом по операциям с ценными бумагами признается выручка от их продажи в соответствии с договором реализации.

Доходы и расходы по операциям с ценными бумагами признаются в зависимости от применяемого плательщиком порядка признания доходов и расходов.

При реализации ценных бумаг расходом признается цена приобретения реализованных ценных бумаг, рассчитанная с учетом установленного плательщиком метода учета ценных бумаг (ФИФО, ЛИФО, по стоимости единицы).

Если в цену реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке, включается часть накопленного купонного дохода, то доходы и расходы по ним исчисляются без такого дохода.

Налоговый учет прибылей (убытков) от реализации ценных бумаг ведется отдельно по ценным бумагам, обращающимся на организованном рынке и не обращающимся на нем.

Процентный доход по государственным и муниципальным ценным бумагам, по которым предусмотрено исключение из цены сделки части накопленного процентного дохода, определяется на дату реализации на основании договора купли-продажи.

Глава 3

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИБЫЛИ И ДОХОДОВ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Давно сложилось представление, что обложение — это всегда компромисс между интересами плательщика и государства. Если же организация — резидент какого-либо государства осуществляет деятельность на территории другого государства и получает там доходы, то с точки зрения обложения следует увязать интересы не двух, а уже трех сторон: плательщика, государства резидентства и государства — источника доходов.

Если налоги взимать полностью в стране, которая признает плательщика своим резидентом, то нарушаются очевидные интересы источника доходов. И напротив, при взимании налогов исключительно в стране фактического осуществления приносящей доход деятельности ущемляются интересы страны резидентства. Она будет препятствовать выводу деятельности своих резидентов со своей территории. Если же налоги взимать в обеих странах, то страдает плательщик, он будет нести удвоенное налоговое бремя.

В данной главе будут показаны применяющиеся в настоящее время механизмы гармонизации интересов всех сторон налоговых правоотношений, возникающих в процессе глобальной международной экономической интеграции.

Россия, являясь активным участником мировых экономических интеграционных процессов, заинтересована как в привлечении иностранных капиталов, так и в законном размещении отечественных капиталов за рубежом. В нашей стране осуществляют свою деятельность десятки тысяч иностранных организаций, российские организации также действуют во многих странах. И это не только экспортно-импортные операции, но и вклады в уставные капиталы иностранных организаций, создание собственных представительств за рубежом, а также учреждение юридических лиц за границей со 100%-ным российским капиталом.

Определение налоговых юрисдикций государств при обложении доходов резидента одного государства, полученных из источника, находящегося на территории другого государства, является постоянной проблемой обложения.

Обложение доходов нерезидентов осуществляется по так называемому территориальному принципу — в зависимости от связи дохода с территорией страны нахождения источника его возникновения. Понятие территории РФ содержится в законах РФ от 01.04.1993 г. «О Государственной границе РФ», от 30.11.1995 г. «О континентальном шельфе РФ», в Водном и Воздушном кодексах РФ.

Обложение прибыли иностранных организаций в РФ следует рассматривать как специальный случай обложения прибыли организаций вообще. Поэтому основные нормы, регулирующие обложение доходов и прибыли иностранных организаций, осуществляющих деятельность на территории России, содержатся в главе 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

§ 1. Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации

Плательщиками налога на прибыль являются наряду с российскими также и иностранные организации.

Любая иностранная организация, которая планирует осуществлять в России деятельность в течение более чем 30 дней в году, обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности. Ей присваивается ИНН и выдается свидетельство по форме 2401ИМД. Встать на учет нужно не позднее 30 дней с даты начала деятельности.

Если иностранная организация не планирует осуществлять в России деятельность, но при этом открывает счет в российском банке, она ставится на учет по месту нахождения банка. Налоговый орган выдает ей свидетельство по форме 2402ИМ, в котором указывается КИО — код иностранной организации.

Кроме того, инофирмы, осуществляющие деятельность в России не более 30 дней в году, должны направлять уведомления о доходах от деятельности в РФ по форме 2503И. Уведомление направляется до начала деятельности в налоговый орган по месту осуществления этой деятельности и в ФНС.

Обложение прибыли и доходов в РФ основывается на teste incorporation: резидентами для целей обложения признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ. Резиденты уплачивают налог на прибыль с доходов, получен-

ных как от российских, так и от зарубежных источников. Иностранные же организации налоговыми резидентами не являются. Под иностранной организацией понимают иностранное юридическое лицо как организацию, а также компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

При этом деятельность иностранных организаций может осуществляться в России в двух формах:

- через образованные постоянные представительства;
- без образования постоянных представительств, но с получением доходов от источников в РФ.

И те и другие уплачивают налог на прибыль организаций на территории РФ. Но в обоих этих случаях существуют особенности обложения их прибыли (доходов). В первом случае иностранная организация уплачивает налог на прибыль в целом в том же порядке, что и российские организации; во втором — налог удерживается у источника выплаты доходов. При этом отдельные виды доходов могут вообще не облагаться налогом в России.

Иностранные организации, разумеется, осуществляют деятельность и за границей, поэтому имеют доходы как от источников в РФ, так и от зарубежных источников. Однако наличие или отсутствие у них постоянного представительства в России влияет исключительно на порядок обложения доходов от источников в РФ.

Чаще всего страны мира распространяют свою юрисдикцию на всю сумму дохода иностранной организации, полученного на их территории. Однако законодательство большинства государств, а также международные соглашения об избежании двойного обложения содержат положения о постоянном представительстве, в соответствии с которыми государство — источник дохода может облагать доходы нерезидента только в связи с деятельностью через постоянное представительство и только в части, относящейся к постоянному представительству.

В связи с принципиальным значением для целей обложения прибыли понятия «постоянное представительство» остановимся более подробно на его определении. Постоянное представительство является основной формой осуществления иностранной организацией деятельности на территории РФ. Прежде всего следует иметь в виду, что термин «постоянное представительство» опреде-

ляет исключительно налоговый статус иностранного лица или его агента и не отражает никакой особой организационно-правовой формы. Иными словами, постоянное представительство у иностранной организации возникает независимо от желания самой организации. Лучше сказать, что ее деятельность на территории РФ приводит к образованию постоянного представительства. С момента приобретения этой деятельностью некоторых установленных законодательством свойств возникает постоянное представительство.

Принято различать два вида постоянного представительства:

- постоянное представительство основного вида;
- постоянное представительство агентского (представительского) вида — зависимого агента.

В первом случае иностранное лицо самостоятельно ведет на территории государства деятельность через создаваемые им специально для этого структуры (филиал, представительство и т.п.). Во втором случае такая деятельность осуществляется через агента, т.е. лицо, находящееся в данном государстве и наделенное иностранной организацией определенными полномочиями.

Для целей налогообложения под **постоянным представителем** иностранной организации понимаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную:

- с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера, такой, как:

1) использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;

2) содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации или поставки до начала такой поставки;

3) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;

4) содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;

5) содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Понятие постоянного представительства иностранной организации является определяющим в законодательстве об обложении доходов иностранных организаций. Привлечение в страну иностранных компаний предполагает ограничение налоговой юрисдикции государства путем распределения прав по обложению доходов между государством, резидентом которого является получающая такие доходы компания, и государством, в котором находится источник выплаты таких доходов. В то же время расширение интеграционных процессов не позволяет без введения в национальное налоговое законодательство специальных норм определить адекватную долю доходов, подлежащую обложению в соответствующем государстве.

Институт постоянного представительства предоставляет государству, на территории которого представительство действует, право обложения всех доходов иностранной организации, относимых к такому представительству. Понятие постоянного представительства применяется исключительно при определении налогового статуса иностранной организации и не может рассматриваться в качестве организационно-правовой формы ее деятельности.

Понятие «постоянное представительство» заимствовано Россией из международного налогового права. Однако каждое государство, используя это понятие, вводит свои специфические условия. В России выделяют четыре условия образования постоянного представительства:

- наличие места деятельности. В НК РФ приведен перечень таких мест (филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное

место деятельности), который является открытым. В НК РФ активно рассматривается такой вид деятельности, как пользование недрами или иными природными ресурсами, а это подразумевает наличие специального объекта, обусловленного соответствующей технологией добычи природных ресурсов: шахты, карьера, рудника, нефтяной или газовой скважины и т.п. Там же определяется понятие «строительная площадка» как особый вид постоянного представительства. Иными словами, с одной стороны, наличие места деятельности подразумевает существование каких-либо помещений, конструкций, агрегатов, установок, занимающих определенное пространство и используемых иностранным юридическим лицом для ведения своей деятельности (критерий пространственной определенности), с другой — указанием на место деятельности может служить и наличие рабочих мест сотрудников иностранной организации (критерий трудового участия). Кроме того, наличие места деятельности не обязательно связывается с какими-либо правами иностранной организации на занимаемое пространство (договор аренды, право собственности и т.п.);

- расположение места деятельности иностранной организации на территории РФ, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ;
- постоянство (регулярность) деятельности. Под регулярной деятельностью следует понимать, в частности, деятельность подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах. На учет встают иностранные организации, осуществляющие или намеревающиеся осуществлять деятельность в РФ через обособленное подразделение в течение периода, превышающего 30 дней в году (непрерывно или по совокупности). Таким образом, определение регулярности привязано к продолжительности деятельности. Однако для некоторых операций более подходящим измерителем является число их совершений или количество повторений в течение отчетного периода. Например, сделки по продаже имущества отделением иностранной организации или деятельность зависимого агента лучше характеризовать числом совершаемых сделок в течение отчетного периода, нежели их продолжительностью. Допускается также возможность установления критерия «регулярная деятельность» на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организацией или иными организациями или физическими лицами в пользу

иностранной организации в каждом конкретном случае. Однако единичные факты совершения каких-либо операций в РФ, например отдельные продажи здесь принадлежащей иностранной организации недвижимости, не могут рассматриваться как регулярная деятельность;

- характер предпринимательской деятельности, осуществляемой на территории РФ. Известно, что предпринимательской признается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли. Четвертое условие является определяющим, поскольку, если предыдущие условия соблюдены, но деятельность не осуществляется, представительства у иностранной организации не образуется.

Отметим, что по отдельности наличие любого из перечисленных четырех условий не приводит к образованию постоянного представительства. Если деятельность иностранной организации в России соответствует этим условиям, а потому образуется его постоянное представительство в нашей стране, то это лицо обязано уплачивать здесь все налоги, как и любая российская организация. Если же деятельность иностранной организации не соответствует приведенным условиям, то считается, что она действует в России без образования постоянного представительства, а потому к ней применяется особый режим регулирования, прежде всего — особые, пониженные или нулевые ставки налогов.

Важно определить временные рамки существования постоянного представительства. Представительство возникает, действует и прекращает существование. Оно считается образованным с начала регулярного осуществления деятельности иностранной организации через это представительство. Деятельность по созданию отделения сама по себе не образует постоянного представительства. Представительство прекращает существование при прекращении деятельности через него иностранной организации.

Если иностранная организация использует недра и другие природные ресурсы, ее постоянное представительство считается образованным с более ранней из следующих дат:

- дата вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности;
- дата фактического начала такой деятельности.

Если иностранная организация выполняет работы, оказывает услуги другому лицу, имеющему указанную лицензию или высту-

пающему в качестве генподрядчика для лица, имеющего такую лицензию, при решении вопросов, связанных с образованием и прекращением существования постоянного представительства, применяется порядок, аналогичный установленному для иностранных организаций при осуществлении ими деятельности на строительной площадке.

В НК РФ наряду с перечислением условий, приводящих к образованию постоянных представительств, содержится перечень исключений. В начале настоящего параграфа было указано, что факт осуществления иностранной организацией на территории РФ деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию представительства. Общей чертой всех перечисленных видов деятельности является их вторичный характер по отношению к какой-либо иной деятельности и как следствие — невозможность однозначного отнесения части доходов, полученных иностранной организацией, к подобной деятельности. В отношении юридических лиц, находящихся на территории иностранного государства, у которого с Россией заключено соглашение об избежании двойного обложения, перечень видов деятельности, не образующих постоянного представительства, подобным соглашением может быть расширен.

Зачастую достаточно сложно провести грань между вспомогательной и основной деятельностью. В обоснование вспомогательного или подготовительного характера деятельности могут и должны приводиться нормы учредительных и организационно-распорядительных документов иностранной организации и самого представительства. Поэтому при создании в России представительства иностранной организации важно правильно составить положение о таком представительстве.

Помимо перечисленных видов деятельности к возникновению постоянного представительства иностранной организации сами по себе (т.е. при отсутствии признаков постоянного представительства) не будут приводить:

- владение иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ;
- заключение иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично в РФ;

- предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен;
- осуществление иностранной организацией операций по ввозу в РФ или вывозу из РФ товаров, в том числе в рамках внешне-торговых контрактов;
- наличие у иностранной организации взаимозависимости с российской организацией (при отсутствии признаков зависимого агента).

Зависимый агент. Институт зависимого агента есть не что иное, как частный случай образования постоянного представительства иностранной организации. Наличие постоянного представительства иностранной организации может быть признано не только в связи с осуществлением деятельности самой иностранной организацией, но и в связи с деятельностью иного лица (юридического или физического) — зависимого агента.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой организацией представляет ее интересы в РФ, действует на территории РФ от имени этой организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые последствия для данной иностранной организации. Названное лицо называют зависимым агентом.

Заключение организацией-нерезидентом с российской организацией (либо иной организацией-нерезидентом) договоров поручения, комиссии, агентского договора либо аналогичных договоров, выдача доверенности российской организации влекут для иностранной организации создание постоянного представительства на территории РФ.

Приведенная формулировка оставляет возможность для различного толкования, в частности, вопроса о том, какие именно действия зависимого агента должны привести к созданию постоянного представительства. Квалифицирующим признаком зависимого агента является наличие договорных отношений с иностранной организацией, прежде всего договора на оказание посреднических или представительских услуг.

Однако и налоговые агенты (российские организации и постоянные представительства иностранных организаций) также связаны с иностранными организациями, действующими в РФ, договорами. Поэтому возникает необходимость на практике руководствоваться более или менее корректным критерием, позволяющим отличить статус агента налогового и агента независимого.

Представляется, что правильная квалификация организации-резидента в качестве зависимого агента зависит не от наличия договора, заключенного им с иностранной организацией, а в большей степени от следующих факторов:

- характера деятельности организации-нерезидента и наличия в этой деятельности признаков постоянного представительства;
- фактического использования организацией-резидентом полномочий, предоставленных ей по условиям договора;
- регулярности осуществления ею указанных полномочий.

Иными словами, образование постоянного представительства должно связываться не только с наличием договорного основания между иностранной организацией и зависимым агентом, но и с фактическим использованием этих полномочий.

Важно отметить, что нередко такие ситуации, когда налоговый агент к тому же признается зависимым агентом. В этом случае если российская сторона договора признается зависимым агентом, то она одновременно должна выполнять функции налогового агента.

Не приводит к образованию постоянного представительства ситуация, если иностранная организация работает в России через лицо, действующее в рамках своих обычных функций, — через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг и пр. Тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории РФ, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии указанных признаков зависимого агента также не рассматривается как приводящий к образованию ее постоянного представительства в РФ.

Особым случаем деятельности иностранной организации через постоянное представительство является ее *деятельность на строительной площадке*. Строительной площадкой иностранной организации на территории России признается:

- место строительства новых, реконструкции, расширения, технического перевооружения и ремонта существующих объектов недвижимости (кроме воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);

- место строительства и монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Иностранные организации, производящие строительные и монтажные работы в РФ, обязаны встать на учет в налоговом органе в начале деятельности по месту ее осуществления независимо от того, будет ли в дальнейшем их деятельность признана подлежащей обложению или нет в соответствии с законодательством РФ и международными налоговыми соглашениями.

Для исчисления налога на прибыль, а также постановки на налоговый учет иностранной организации важно определить срок существования строительной площадки. Он включает все виды производимых иностранной организацией на этой площадке подготовительных, строительных и монтажных работ, в том числе работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, кроме объектов инфраструктуры, изначально создаваемых для иных целей, не связанных с данной площадкой.

Если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части работ субподрядчикам, то период, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генподрядчиком. Это положение не применяется в отношении периода работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с заказчиком (застройщиком) и не входящих в объем работ, порученных генподрядчику, за исключением случаев, когда эти лица и генподрядчик являются взаимозависимыми лицами. Если субподрядчик является иностранной организацией, его деятельность на этой строительной площадке также рассматривается как создающая постоянное представительство этой организации-субподрядчика. Это положение применяется к организации-субподрядчику, продолжительность деятельности которой составляет в совокупности не менее 30 дней, при условии, что генподрядчик имеет постоянное представительство.

Строительная площадка начинает существовать с более ранней из следующих дат:

- дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ);
- дата фактического начала работ.

Окончанием существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Окончанием работ субподрядчика считается дата подписания акта сдачи-приемки работ генподрядчику. В случае если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование (работы субподрядчика считаются законченными) на дату фактического окончания подготовительных, строительных или монтажных работ, входящих в объем работ соответствующего лица на данной стройплощадке.

Строительная площадка не прекращает существования, если работы на ней временно приостановлены, кроме следующих двух случаев:

- при консервации объекта на срок более 90 дней по решению федеральных органов исполнительной власти, органов власти субъектов РФ, органов местного самоуправления;
- в результате действия обстоятельств непреодолимой силы.

Продолжение или возобновление после перерыва работ на объекте после подписания акта приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами к совокупному сроку существования строительной площадки только в двух случаях:

- если территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней;
- если продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой площадке, или новый и прежний подрядчики взаимозависимы.

Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же площадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения таких продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

В остальных случаях, включая выполнение ремонта, реконструкции или технического перевооружения ранее сданного заказчику объекта, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыв между работами не подлежат присоединению к совокупному сроку существования строительной площадки, начатому работами по сданному ранее объекту.

Сооружение или монтаж дорог, путепроводов, каналов, прокладка коммуникаций, в ходе проведения работ на которых меняется географическое место их проведения, рассматривается как деятельность, осуществляемая на одной строительной площадке.

Регламентация строительной деятельности иностранных организаций на территории РФ имеет исключительно важное значение для многих иностранных и российских организаций, выплачивающих доходы иностранным организациям, для применения норм международных соглашений об избежании двойного обложения. В соответствии с условиями указанных соглашений строительные площадки в течение определенного в этих соглашениях периода могут не признаваться постоянными представительствами иностранных организаций.

Если между Россией и иностранным государством не заключено соглашение об избежании двойного обложения, то иностранная организация, осуществляющая через постоянное представительство строительно-монтажную деятельность, образует это представительство с момента начала работ.

Так как в соглашениях определены конкретные сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не приводит к образованию постоянного представительства, при осуществлении этой деятельности иностранной организацией с постоянным местопребыванием в стране, с которой у России существует соглашение, образуется постоянное представительство при превышении срока работ, указанного в соглашении (табл. 3.1).

Таблица 3.1

<i>Срок работ, месяцев</i>	<i>Страна</i>
6	Вьетнам
12	ФРГ, Швейцария, Япония, Узбекистан, Нидерланды, Норвегия, Польша, Канада, Кипр, Малайзия, Индия, Финляндия
18	Турция, США
24	Австрия, Бельгия, Великобритания, Дания, Франция, Монголия
36	Финляндия, Италия

В соответствии с Соглашением между правительствами государств СНГ ведение деятельности на строительной площадке не рассматривается как деятельность через постоянное представительство, если ее продолжительность не превышает 24 месяцев.

Изложенный порядок распространяется как на генеральных подрядчиков, так и на субподрядчиков — иностранные организации.

Если фактический срок существования строительной площадки превысил срок, установленный в соглашении об избежании двойного обложения, в течение которого существование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства, расчет налоговых обязательств по налогу на прибыль производится по первому отчетному сроку, наступающему после такого превышения, исходя из общего объема выполненных с начала существования строительной площадки работ.

Указанные выше установленные налоговыми соглашениями сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не рассматривается как осуществляемая через постоянное представительство, на ремонтную деятельность по общему правилу не распространяются. Деятельность иностранных организаций, производящих на территории РФ ремонтные работы, может считаться осуществляемой через постоянное представительство в случае, если она продолжается свыше трех месяцев в течение любого годовичного периода с начала таких работ.

На учет иностранная организация должна встать, если срок выполнения ремонтных работ превышает один месяц.

§ 2. Особенности обложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в РФ

Объектом обложения признаются:

1) доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности в РФ через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных представительством расходов;

2) доходы иностранной организации от владения, пользования и распоряжения имуществом представительства этой организации в РФ за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

3) другие доходы от источников в РФ, относящиеся к представительству, а именно:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру российских организаций;
- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

- процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов; доходы по иным долговым обязательствам российских организаций;
- доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося в РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в РФ;
- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого в РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов и транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках;
- доходы от международных перевозок;
- штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и исполнительными органами местного самоуправления договоров;
- иные аналогичные доходы.

Особенности обложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство, определяются ст. 307 НК РФ. К отношениям, не оговоренным в этой статье, применяются общеустановленные нормы главы 25 НК РФ.

К доходам иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянное представительство, относятся доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы, перечисленные на с. 65–72 настоящего учебника. При определении доходов из них исключаются суммы налогов (НДС, акцизы), предъявленные этой организацией своему покупателю. Учитываются доходы, полученные как в денежной, так и в натуральной (исходя из рыночных цен) форме.

При этом не имеет значения, через какие счета (в России или за рубежом) производятся расчеты, связанные с деятельностью иностранной организации через ее представительство в РФ.

Для определения доходов и расходов используется, как правило, метод начислений. Возможность использования кассового метода зависит от показателя выручки. Таким правом обладают организации (за исключением банков), в том числе иностранные, осуществляющие деятельность через постоянное представительство в РФ, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма их выручки от реализации без НДС не превысила 2 млн руб. за каждый квартал. В расчете выручки за квартал необходимо учитывать поступления от всех хозяйственных операций, совершенных представительством в указанный период, в том числе:

- доходы, облагаемые по различным ставкам;
- доходы, освобождаемые от обложения;
- непредусмотренные вознаграждения в случае, когда иностранная организация осуществляет в РФ деятельность подготовительного и вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства, и при этом в отношении такой деятельности не предусмотрено получение вознаграждения (в последнем случае налоговая база по непредусмотренному вознаграждению определяется условным способом в размере 20% от суммы расходов представительства, связанных с такой деятельностью).

Основной **принцип отнесения доходов** к деятельности постоянного представительства заключается в том, что в РФ налогом на прибыль может облагаться только та часть прибыли иностранной компании, которая непосредственно связана с ее деятельностью через постоянное представительство и может быть отнесена к представительству. Прибыль, относящаяся к постоянному представительству, должна соответствовать той, которую получила бы отдельная и независимая организация, занятая в той же или подобной деятельности, в тех же или подобных условиях. Этот принцип основан на положениях законодательства РФ о налогах и сборах и соглашениях об избежании двойного обложения.

К доходам постоянного представительства относятся только доходы, связанные с осуществлением деятельности этим постоянным представительством. В ряде случаев реализация продукции, произведенной отделениями иностранной организации в различных иностранных государствах, осуществляется головной организацией. В таких случаях доход, распределяемый головным офисом своему подразделению в РФ, исчисляется на основе принятой и закреплённой в документах головного офиса (например, в распоряжении об утверждении учетной политики) методики распреде-

ления мирового дохода головной организации между ее иностранными подразделениями.

В зависимости от того, какие показатели заложены головным офисом в методике распределения доходов, для исчисления доли дохода российского представительства должны быть также представлены документы или выписки из них, подтверждающие эти показатели. Например, если учетной политикой иностранной организации установлено, что мировой доход этой организации распределяется между ее иностранными подразделениями пропорционально численности персонала, для исчисления дохода, передаваемого подразделению, необходимы выписка из учетной политики организации, устанавливающей метод распределения, сведения об общей численности сотрудников организации и численности сотрудников ее представительства в РФ, декларация иностранной организации о доходах, представляемая в государстве ее постоянного местопребывания, и т.п.

При отнесении внереализационных доходов к доходам постоянного представительства следует исходить из следующего. Каждый из таких доходов может являться как внереализационным, так и доходом, который не связан с деятельностью иностранной организации через постоянное представительство. Например, иностранная организация по договору подряда осуществляет деятельность в России на строительной площадке. Кроме того, она сдает в аренду принадлежащий ей объект недвижимости, не имеющий никакой связи со строительной площадкой. Отметим, что месторасположение объекта не имеет значения. Для того чтобы определить, подлежит ли доход от сдачи имущества в аренду включению в доходы постоянного представительства, следует иметь в виду, что доходы, которые являются внереализационными, не могут относиться к постоянному представительству лишь на основании существования представительства. Такой доход включается в общую сумму прибыли иностранного представительства на основании фактически имеющейся информации об активах постоянного представительства и его деятельности. В частности, прибыль (доходы) относится к постоянному представительству только в том случае, если она получена от использования активов представительства или от его деятельности.

Существует определенный порядок распределения доходов между постоянными представительствами иностранной организации, находящимися в разных регионах РФ и оказывающими услуги организациям, также находящимся в разных регионах РФ. Доход

от оказания этих услуг должен относиться к прибыли того отделения, в котором услуги фактически были оказаны. Место нахождения потребителя указанных услуг в этом случае не имеет значения.

Порядок определения расходов постоянного представительства. Иностранная организация, осуществляющая деятельность через представительство в РФ, уменьшает полученные доходы на сумму произведенных представительством расходов, связанных с получением этих доходов.

Такие расходы должны быть обоснованы, т.е. должны являться экономически оправданными затратами, фактически понесенными иностранной организацией, оценка которых выражена в денежной форме, а также подтверждены документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ. Требование об оформлении документов в соответствии с законодательством РФ распространяется только на операции, осуществляемые непосредственно отделениями иностранных организаций, находящимися на территории РФ.

Состав расходов, учитываемых при исчислении налога на прибыль иностранной организации, определяется в том же порядке, что и для российских организаций, и установлен ст. 253–269 НК РФ. Таким образом, расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направления деятельности организации в РФ подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), и на внереализационные расходы. При этом в целях исчисления прибыли постоянного представительства затраты иностранной организации принимаются в той части, которая относится к этому представительству.

Если иностранная организация приняла решение реализовать имущество своего постоянного представительства в РФ, она может уменьшить доходы от таких операций на расходы, связанные с реализацией. Так, при реализации амортизируемого имущества иностранная организация вправе уменьшать доходы от таких операций на остаточную стоимость амортизируемого имущества.

При реализации прочего имущества (за исключением ценных бумаг, продукции собственного производства, покупных товаров) доходы от таких операций могут быть уменьшены иностранной организацией на цену его приобретения.

Если иностранной организацией реализуются ранее приобретенные товары, доходы от таких операций могут быть уменьшены на стоимость их приобретения, определяемую в соответствии с

принятым организацией в учетной политике методом оценки покупных товаров. В этом случае доходы могут быть также уменьшены на расходы, связанные с такой реализацией, в частности на расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемого имущества.

Доходы иностранной организации от операций по реализации или иного выбытия ценных бумаг также могут быть уменьшены на величину расходов от таких операций, определяемую исходя из цены приобретения бумаги, затрат на реализацию и т.д.

Международным договором РФ с иностранным государством может быть предусмотрена возможность включения в состав расходов постоянного представительства расходов (в том числе управленческих и общеадминистративных), понесенных иностранной организацией, на осуществление деятельности ее российского представительства в других государствах. Тогда доля расходов, передаваемых российскому представительству, должна быть обоснована иностранной организацией в соответствии с методом, закрепленным в приказе по учетной политике организации.

Следует различать расходы, переданные головным офисом, от расходов, непосредственно, т.е. напрямую, относящихся к деятельности постоянного представительства, но оплаченных со счетов головного офиса за границей. Необходимо учитывать, что на иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ, не возложена обязанность по открытию счетов в российских банках для обеспечения деятельности российских представительств.

Не учитываются при обложении иностранного представительства расходы на содержание любых подразделений иностранной организации, не находящихся на территории РФ, включая подразделения головного офиса.

Определение облагаемой прибыли. Прибыль постоянного представительства определяется как разность между всеми относящимися к представительству доходами и всеми произведенными этим представительством расходами.

НК РФ предусмотрен единственный метод исчисления подлежащей обложению прибыли представительства иностранной организации, так называемый прямой метод. Другие методы, предусмотренные законодательством, действовавшим до вступления в силу главы 25 НК РФ (условные методы расчета прибыли на основе полученных доходов или понесенных расходов), в НК РФ не установлены.

Исключение составляет случай, когда иностранная организация осуществляет в РФ деятельность подготовительного и вспомогательного характера в интересах третьих лиц, приводящую к образованию постоянного представительства. Если в отношении такой деятельности в пользу третьих лиц не предусмотрено получение вознаграждения, то налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого представительства, связанных с такой деятельностью.

Иностранная организация, осуществляющая деятельность в РФ через постоянное представительство, понесшая убыток в предыдущем налоговом периоде, вправе уменьшить базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ею убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Перенос может осуществляться в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы.

Если иностранная организация, осуществляющая деятельность в РФ через представительство, проводит операции с ценными бумагами на рынке ценных бумаг РФ помимо ведения других видов деятельности, прибыль по таким операциям определяется отдельно как разница между доходами от операций по реализации или иного выбытия бумаг и расходами при их реализации. При этом прибыль от операций с ценными бумагами может уменьшаться на убытки, понесенные по таким операциям, по соответствующим категориям ценных бумаг в предыдущем налоговом периоде.

Порядок исчисления налога. Налог на прибыль исчисляется иностранной организацией, осуществляющей деятельность в РФ через постоянное представительство, самостоятельно. Налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому представительству. Консолидация (объединение) расчетов налоговой базы и суммы налога по разным отделениям иностранной организации не допускается.

Исключение составляет случай, когда иностранная организация, деятельность которой приводит к образованию нескольких постоянных представительств в РФ, осуществляет через такие представительства деятельность в рамках единого технологического процесса или в других аналогичных случаях. По согласованию с ФНС такая организация вправе рассчитывать облагаемую прибыль в целом по группе таких представительств. Иностранным компаниям, претендующим воспользоваться указанной возможностью, следует исходить из следующего:

- необходимо определить, составляет ли деятельность различных представительств в совокупности единый технологический процесс. Считается, что в рамках технологического процесса продукция (работы, услуги) проходит все стадии изготовления от исходного сырья или материалов до готовой продукции. Факты наличия общего руководства материально-техническим снабжением, использования представительствами в разное время одного и того же оборудования, осуществления руководства одним отделением над другим не создают сами по себе единого процесса. Примером единого процесса могут рассматриваться строительство дороги, трубопровода, разведочное бурение, осуществляемые несколькими представительствами с разным местонахождением, но в рамках единого контракта;
- каждым из представительств группы, осуществляющих деятельность в рамках единого процесса, должен быть обеспечен надлежащий налоговый учет, данные которого используются для распределения сумм налога на прибыль, подлежащего уплате каждым представительством.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода (первого квартала, полугодия, девяти месяцев, календарного года) иностранная организация исчисляет сумму квартального авансового платежа. Сумма платежа исчисляется исходя из ставки налога и облагаемой прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода. Сумма авансовых платежей, подлежащая уплате в бюджет, определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Например, сумма платежа, подлежащая уплате по истечении третьего квартала, определяется как разность между суммой платежа, исчисленного нарастающим итогом с начала года за девять месяцев, и суммой платежа, исчисленного ранее за полугодие.

В течение отчетных периодов иностранные организации помимо квартальных авансовых платежей промежуточные платежи в счет уплаты налога на прибыль не производят. Организации могут перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из ставки и фактически полученной облагаемой прибыли.

Если с сумм доходов, перечисляемых постоянному представительству, были удержаны и перечислены в бюджет налоги у источника выплаты, то при включении в сумму прибыли иностранной организации таких доходов сумма налога, подлежащая уплате этой организацией в бюджет, уменьшается на сумму удержанного налога. Если сумма удержанного в налоговом периоде налога превыша-

ет сумму налога за этот период, сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату из бюджета или зачету в счет будущих налоговых платежей организации.

В установленных случаях налог на прибыль организаций может быть удержан источником выплаты дохода иностранной компании (налоговым агентом). Если иностранная организация направила до выплаты ей дохода лицу, его выплачивающему, уведомление, что выплачиваемый доход относится к ее представительству, и нотариально заверенную копию свидетельства о постановке этой иностранной организации — получателя дохода на учет в налоговом органе, оформленную не ранее чем в предшествующем налоговом периоде, удержание налога у источника выплаты с доходов не производится.

Порядок и сроки уплаты налога. Отчетность. В сроки, установленные НК РФ, иностранные организации по итогам каждого отчетного (налогового) периода уплачивают сумму налога, а также представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налоговую декларацию по установленной форме.

Налоговая декларация представляется в налоговые органы всеми иностранными организациями, имеющими отделения в РФ. При этом не имеет значения, привела их деятельность к образованию постоянного представительства или нет, так как плательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения декларации независимо от наличия у них обязанности по уплате налога и авансовых платежей, особенностей исчисления и уплаты налога.

§ 3. Особенности обложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через представительство в РФ и получающих доходы от источников в РФ

Напомним, что в России облагаемый доход получают не только иностранные организации, действующие здесь через свое постоянное представительство, но и иностранные организации, не образующие в РФ постоянного представительства, но получающие доходы от источников в РФ.

Инофирмы, которые не имеют в России постоянного представительства, но получают доходы от источников в России, не вста-

ют на налоговый учет, однако обязаны информировать об этих доходах налоговые органы. Для этого они должны направлять в налоговую инспекцию по месту нахождения источника выплаты дохода и в ФНС уведомления о полученных доходах (форма 2504И). Такое уведомление должно быть направлено в течение месяца с момента возникновения права на получение доходов отдельно по каждому источнику.

Далее приведен перечень доходов, полученных иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, которые относятся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежат обложению налогом, удерживаемым у источника выплаты доходов:

1) дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру (участнику) российских организаций;

2) доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации;

3) процентный доход от долговых обязательств любого вида, включая облигации с правом на участие в прибылях и конвертируемые облигации, в том числе:

- доходы, полученные по государственным и муниципальным эмиссионным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение доходов в виде процентов;
- доходы по иным долговым обязательствам российских организаций, не указанным в абзаце втором;

4) доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности. К таким доходам, в частности, относятся платежи любого вида, получаемые в качестве возмещения за использование или за предоставление права использования любого авторского права на произведения литературы, искусства или науки, включая кинофильмы и фильмы или записи для телевидения или радиовещания, использование (предоставление права использования) любых патентов, товарных знаков, чертежей или моделей, планов, секретной формулы или процесса либо использование (предоставление права использования) информации, касающейся промышленного, коммерческого или научного опыта;

5) доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося в РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей). При этом доходы от реализации на иностранных биржах (у иностранных организаторов) бумаг или

производных от них инструментов, обращающихся на этих биржах, не признаются доходами от источников в РФ;

6) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в РФ;

7) доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого в РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, доходы от предоставления в аренду или субаренду морских и воздушных судов или транспортных средств, а также контейнеров, используемых в международных перевозках. При этом доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю;

8) доходы от международных перевозок (в том числе демереджи и прочие платежи, возникающие при перевозках). Термин «демередж» употребляется в значении, установленном Кодексом торгового мореплавания РФ. Под международными перевозками понимаются любые перевозки морским, речным или воздушным судном, автотранспортным средством или железнодорожным транспортом, за исключением случаев, когда перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ;

9) штрафы и пени за нарушение российскими лицами, госорганами или органами местного самоуправления договорных обязательств;

10) иные аналогичные доходы.

Доходы, полученные иностранной организацией, которые не связаны с ее предпринимательской деятельностью в РФ, относящиеся к доходам иностранной организации от источников в РФ и подлежащие обложению налогом на прибыль, удерживаемым у источника выплаты доходов, являются объектом обложения по налогу на прибыль. Такие доходы признаются объектом обложения независимо от формы, в которой они получены, в частности:

- в натуральной форме;
- путем погашения обязательств этой организации;
- в виде прощения ее долга;
- в виде зачета требований к этой организации.

Впрочем, перечисленные доходы может получать и постоянное представительство, однако наличие или отсутствие представительства влияет на порядок обложения таких доходов, полученных от источников в РФ.

Если деятельность иностранной организации, связанная с получением доходов, не приводит к образованию постоянного представительства в РФ, не подлежат обложению налогом на прибыль у источника выплаты следующие виды полученных иностранной организацией доходов:

- 1) доходы от продажи товаров;
- 2) доходы от продажи иного имущества, за исключением доходов от реализации недвижимости, находящейся в РФ, и доходов от реализации акций (долей) российских организаций, более 50% активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося в РФ, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);
- 3) доходы от продажи имущественных прав;
- 4) доходы от осуществления работ (услуг) в РФ.

Не признаются доходами от источников в РФ премии по перестрахованию и тантёмы, уплачиваемые иностранному партнеру.

На российские организации, выплачивающие доходы иностранным организациям от источников в РФ, возлагается обязанность исчислить и удержать налог с облагаемых доходов при каждой выплате доходов. Такие лица признаются налоговыми агентами. При этом необходимо различать понятия «источник дохода» и «источник выплаты дохода».

Источником дохода может являться сама деятельность иностранной организации в РФ по выполнению работ (услуг) через ее отделение или иных организаций или физических лиц. Если же работы или услуги производятся за рубежом, то источник дохода является «иностранным». Получение дохода иностранными организациями из источников в РФ может быть не связано с осуществлением здесь деятельности. К таким доходам относятся, в частности, проценты, дивиденды, доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности (роялти) и т.п.

«Источником выплаты дохода» — это лицо, которое непосредственно производит выплаты другому лицу за поставленные им товары (работы, услуги), имущественные права.

При этом местонахождение источника дохода и источника выплаты дохода могут не совпадать. Так, если иностранная организация поставляет в Россию по внешнеторговому контракту на условиях *FOB* произведенные ею товары, то источник дохода этой организации будет находиться в государстве, в котором эти товары произведены, а источник выплаты — в РФ. Поэтому доходы по таким контрактам не подлежат обложению налогом на прибыль в РФ.

Для квалификации источника дохода не имеет значения, с каких счетов осуществляется его выплата иностранной организации.

Доходы иностранных организаций, не относящиеся к доходам от источников в РФ, выплачиваются без удержания налога у источника выплаты без представления получателем дохода каких-либо документов.

Вместе с тем, если иностранная организация оказывает услуги в РФ другой иностранной организации и хотя источник выплаты будет являться «иностранным», источник дохода будет оставаться «российским», а потому в установленных случаях доход будет подпадать под обложение в РФ. «Российским» будет оставаться также источник дохода в случае, если иностранная организация оказывает в РФ услуги российской организации, а непосредственно оплата этих услуг производится другой иностранной организацией (источником выплаты), например, в счет погашения ею задолженности перед российской организацией.

Если же иностранная организация оказывает услуги российской организации за рубежом, то такие доходы не могут рассматриваться как доходы от источников в РФ и, соответственно, подлежат обложению налогом на прибыль в РФ.

Дивидендные и процентные доходы, получаемые иностранными организациями от источников в РФ, облагаются в следующем порядке.

Дивиденды для целей налогообложения — это любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после обложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Дивиденды, выплачиваемые иностранной организации — акционеру российской организации, облагаются по ставке 15%.

Правда, соглашениями об избежании двойного обложения термину «дивиденды» может придаваться иное значение. В таких случаях соответствующий вид дохода подлежит обложению налогом на прибыль в порядке, установленном для дивидендов, независимо от того значения, которое придается указанному термину законодательством РФ о налогах и сборах.

Процентами для целей налогообложения признается любой заранее заявленный доход, в том числе в виде дисконта, полученный

по долговому обязательству любого вида. К процентному доходу, в частности, относятся:

- доходы по предоставленным займам и кредитам, в том числе по товарным и коммерческим;
- доходы от средств, размещенных в депозит;
- доходы, начисленные по корреспондентским счетам иностранных банков;
- доходы, выплачиваемые иностранным банкам по операциям «овердрафт»;
- доходы от премий, выплачиваемых при погашении ценных бумаг, ранее реализованных с дисконтом;
- доходы по эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов;
- иные доходы, рассматриваемые в качестве «процентов» в соответствии с соглашениями об избежании двойного обложения.

Налог при выплате процентного дохода по государственным и муниципальным эмиссионным ценным бумагам, условиями выпуска и размещения которых предусмотрено получение таких доходов, удерживается по ставке 15%.

Доход в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20.01.1997 г., а также доход в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированным в целях обеспечения условий, необходимых для урегулирования внутреннего валютного долга бывшего Союза ССР, внутреннего и внешнего валютного долга РФ, облагается по ставке 0%.

При выплате иных видов процентного дохода налог удерживается у источника выплаты по ставке 20%.

Если соглашением об избежании двойного обложения предусмотрен иной порядок обложения доходов в виде дивидендов и процентов, то применяются положения соответствующего международного договора.

Доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц или их объединений, в том числе при их ликвидации, облагаются по ставке 20%, если только такие доходы в соответствии с соглашением об избежании двойного обложения не квалифицируются как «дивиденды».

Доходы от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности облагаются у источника выплаты по ставке 20%, если иное не предусмотрено соответствующим соглашением об избежании двойного обложения.

Налоговая база по доходам от реализации акций определяется как разница между суммой доходов от реализации акций и расходами (определяемыми исходя из цены их приобретения, в том числе расходов на приобретение, затрат на реализацию и т.д.). Указанные расходы иностранной организации учитываются при определении базы, если к дате выплаты доходов в распоряжении агента имеются представленные этой иностранной организацией документально подтвержденные данные о таких расходах.

К исчисленной таким образом базе применяется ставка 24%.

Если же документально подтвержденные данные о расходах или если расходы не признаются расходом в целях обложения налогом на прибыль, налог удерживается с полной суммы дохода от реализации акций по ставке 20%.

При обложении доходов от реализации недвижимости, находящейся в РФ, база исчисляется как разница между суммой дохода от реализации недвижимости и остаточной ее стоимостью (если она является амортизируемой) или ценой ее приобретения (в иных случаях). Как и в предыдущем случае, на момент выплаты дохода у агента должны быть в распоряжении предоставленные иностранной организацией документы, подтверждающие ее расходы. В этом случае к базе применяется ставка 24%. В иных случаях к общей сумме выплачиваемого дохода применяется ставка 20%.

Доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого в РФ, в том числе доходы от лизинговых операций, за исключением доходов от предоставления в аренду или субаренду морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров, используемых в международных перевозках, облагаются по ставке 20%.

Доходы от аренды или субаренды морских, воздушных судов или иных подвижных транспортных средств или контейнеров облагаются по ставке 10%.

Доход от лизинговых операций, связанных с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, рассчитывается исходя из всей суммы лизингового платежа за минусом возмещения стоимости лизингового имущества лизингодателю. В остальных случаях сдачи имущества в аренду или субаренду об-

лагаемым доходом является вся сумма выплаты иностранному арендодателю.

Доходы от международных перевозок облагаются у источника в полной сумме выплаты по ставке 10%.

Международные перевозки в отличие от внутренних осуществляются между пунктами, находящимися в разных государствах, одним из которых является Россия. Если же перевозка осуществляется исключительно между пунктами, находящимися за пределами РФ, она не рассматривается как международная для целей взимания налога на прибыль. Доходы иностранных организаций от таких перевозок не относятся к доходам от источников в РФ и, соответственно, не облагаются в РФ.

Штрафы и пени за нарушение договорных обязательств облагаются у источника по ставке 20%.

Иные аналогичные доходы облагаются по ставке 20%.

С доходов иностранной организации налоговый агент обязан исчислить и удержать налог при каждой выплате, за исключением:

- 1) случаев, когда агент уведомлен получателем дохода, что выплачиваемый доход относится к постоянному представительству получателя дохода в РФ, и в распоряжении агента находится нотариально заверенная копия свидетельства о постановке получателя дохода на учет в налоговых органах, оформленная не ранее чем в предшествующем налоговом периоде;

- 2) случаев, когда в отношении дохода, выплачиваемого иностранной организацией, предусмотрена ставка 0%;

- 3) случаев выплаты доходов, полученных при выполнении соглашений о разделе продукции, если законодательством РФ предусмотрено освобождение таких доходов от удержания налога в РФ при их перечислении иностранным организациям;

- 4) случаев выплаты доходов, которые в соответствии с соглашениями об избежании двойного обложения не облагаются налогом на прибыль в РФ, при условии предъявления иностранной организацией агенту подтверждения того, что она имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Россия имеет соглашение. В случае же выплаты доходов российскими банками по операциям с иностранными банками такого подтверждения не требуется, если такое местонахождение подтверждается сведениями общедоступных справочников. К таким общедоступным информационным источникам относятся, в частности, международные справочники «*The banker's Almanac*» (издание «*Reed information services*», England) или международный каталог «*International bank*

identifier code» (издание *S. W. I. F. T., Belgium & International Organization for Standardization, Switzerland*).

Когда выплата доходов иностранной организации, подлежащих обложению в РФ у источников их выплаты, производится российской организацией через ее обособленное подразделение, удержание налога и перечисление его в бюджет производятся через это подразделение. Налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов также подлежит направлению в налоговый орган по месту своего нахождения (месту нахождения организации, месту нахождения обособленного подразделения организации — налогового агента).

Исчисление и удержание налога с доходов, выплачиваемых иностранным организациям, производятся по всем видам доходов во всех случаях их выплаты, за исключением, в частности, следующих случаев:

- выплаты в пользу постоянного представительства иностранной организации. При этом у агента должна иметься нотариально заверенная копия свидетельства о постановке на учет этой иностранной организации в налоговом органе РФ, оформленная не ранее чем в предыдущем налоговом периоде. Иностранные организации могут также обращаться в налоговые органы за получением справки о подтверждении наличия постоянного представительства этой иностранной организации. Такая справка может быть выдана исходя из сведений об уплате иностранной организацией налога на прибыль в связи с деятельностью в РФ, данных декларации по налогу на прибыль иностранной организации за предыдущий отчетный (налоговый) период и если имеются достаточные основания считать, что деятельность иностранной организации в текущем отчетном периоде приведет к образованию постоянного представительства (например, началось осуществление подрядных строительных работ);
- выплаты, не относящиеся к постоянному представительству, которые в соответствии с международными договорами не облагаются налогом в РФ, при условии предъявления иностранной организацией агенту подтверждения того, что эта иностранная организация имеет постоянное местонахождение в том государстве, с которым Россия имеет международное соглашение, регулирующее вопросы обложения.

При применении соглашений об избежании двойного обложения, включая вопросы удержания налогов у источника выплаты

и возврата ранее удержанных у источника выплаты налогов, следует учитывать также следующее.

Лица, к которым применяются положения статей такого соглашения, устанавливающих порядок обложения определенных видов доходов, должны иметь фактическое право на получение соответствующего дохода.

Иностранная организация имеет фактическое право на доход при наличии правовых оснований для получения дохода, которым является факт заключения ею договора. Поэтому при наличии выплат доходов иностранным организациям, относящихся к доходам от источников в РФ, в целях установления обязанности по удержанию налогов у источника выплаты необходимо удостовериться, имеет ли лицо, в пользу которого осуществлена выплата, фактическое право на получение этих доходов.

Освобождение от удержания налогов у источника выплаты в установленных случаях может быть осуществлено только в отношении лица, имеющего фактическое право на получение дохода.

Если фактическое право на получение дохода имеет российское лицо, а платежи производятся иностранной организацией (например, в счет взаимозачетов), то положения международного договора не применяются.

Если фактическое право на получение доходов имеет иностранная организация, то не имеет значения, на счета каких лиц перечисляются эти доходы.

Фактическое право на проценты по соглашению о займе возникает у иностранной организации-заимодавца с момента передачи заемных денежных средств заемщику. Договор займа является реальным и считается заключенным с момента передачи заимодавцем денег или других вещей заемщику.

Кредитный же договор в отличие от договора займа является договором консенсуальным, т.е. считается заключенным с момента его подписания сторонами. Поэтому фактическое право у иностранной организации на доход в виде процентов по кредитному договору возникает с момента его подписания.

Аналогичный подход следует применять при установлении наличия фактического права иностранной организации на получение дохода от источников в РФ в связи с заключением такой иностранной организацией иных, помимо кредитного договора и договора займа, договоров.

При выплате дивидендов по акциям, владельцем которых является иностранная организация, ее право на дивиденды подтверж-

дается выпиской из реестра акционеров организации-эмитента. Право на дивиденды возникает у акционера вместе с возникновением у него права собственности на ценную бумагу. Факт принятия или непринятия на ежегодном собрании акционеров организации-эмитента решения о выплате дивидендов не создает и не лишает владельцев акций прав на получение дивидендов.

Если иностранной организацией — владельцем акций заключен договор на оказание депозитарных услуг и в реестре акционеров организации-эмитента значится депозитарий как номинальный держатель акций, при выплате доходов иностранным организациям их права на получение дивидендов по акциям подтверждаются:

- депозитарным договором между иностранной организацией-депонентом и депозитарием;
- выпиской по счету депо иностранной организации, открытому в депозитарии, подтверждающей, что она является владельцем акций;
- выпиской из реестра акционеров организации-эмитента, свидетельствующей о том, что данный депозитарий зарегистрирован в реестре акционеров в качестве номинального держателя акций.

Налоговые агенты обязаны в сроки, установленные законодательством, представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Для организаций, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания года. Агенты, исчисляющие авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, составляют налоговый расчет о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов в отношении выплат, произведенных в течение месяца, и представляют его в налоговые органы по месту своего нахождения по истечении месяца, двух месяцев, трех месяцев и так далее до окончания года, в том числе по окончании последнего в налоговом периоде отчетного периода. При этом налоговый расчет нарастающим итогом с начала года не составляется.

Для возврата ранее удержанного у источника выплаты налога иностранные организации — получатели дохода представляют в налоговый орган по месту постановки на учет налогового агента заявление. Заявление может быть подано в течение трех лет с момента окончания налогового периода, в котором был выплачен доход.

§ 4. Устранение двойного налогообложения

Налог на прибыль организаций в России принадлежит к резидентским налогам. В других государствах корпоративные налоги на доходы также относятся к резидентским. Напомним: критерий резидентства означает, что у организаций, признаваемых резидентами того или иного государства, облагается прибыль, полученная как от деятельности в самом этом государстве, так и от деятельности в других государствах. В результате организации, получающие доходы на территории двух налоговых юрисдикций, попадают под двойное обложение: за один налоговый период один и тот же доход облагается налогом одного и того же вида дважды. Разумеется, в таких условиях интеграционные процессы лишаются всяких мотивов.

Впрочем, это не единственная причина возникновения международного двойного налогообложения. В следующей таблице приведены причины (не все!) возникновения такого двойного налогообложения:

	<i>Страна А</i>	<i>Страна Б</i>	<i>Характер международного двойного налогообложения</i>
1	Страна А признает организацию своим резидентом	Страна Б признает эту же организацию своим резидентом	Двойное обложение всей суммы доходов
2	Страна А рассматривает доход организации имеющим источник на своей территории	Страна Б рассматривает этот же доход этой же организации имеющим источник на своей территории	Двойное обложение иностранного дохода
3	Доходы облагаются по принципу резидентства их получателя	Доходы облагаются по принципу территориальности их получения («у источника»)	
4	Свой порядок и нормы вычета расходов, понесенных плательщиком	Свой порядок и нормы вычета расходов, понесенных плательщиком	Обложение двух лиц по одному и тому же доходу
5	Свой порядок зачета налогов, изъятых в стране Б	Свой порядок зачета налогов, изъятых в стране А	

В настоящее время проблема двойного обложения решается Россией двумя способами:

- путем разграничения своих полномочий и сферы влияния при принятии внутренних законодательных актов;
- путем заключения международных соглашений по вопросам налогообложения.

Первый способ предполагает **зачет налога, уплаченного российскими организациями за рубежом**. При этом способе устранения двойного обложения страна постоянного местопребывания плательщика облагает налогом его иностранные доходы, но одновременно предоставляет зачет для налогов, уплаченных в стране, на территории которой получен доход. В результате доходы плательщика облагаются налогом только один раз по более высокой из ставок: либо по ставке страны получения дохода, либо — страны резидентства (постоянного местопребывания плательщика).

Российская организация получает доход в России ($D_{\text{РФ}}$), а также в иностранном государстве ($D_{\text{ИГ}}$). В соответствии с принципом резидентства она уплачивает за рубежом налог с доходов, полученных там, исчисленный по законодательству того государства [$\text{НП}_{\text{ИГ}}(D_{\text{ИГ}})$]. В России же обложению подлежат доходы, полученные как в России, так и за рубежом. Здесь следует уплатить налог по этим доходам, исчисленный по российскому законодательству $\text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{РФ}} + D_{\text{ИГ}})$. Поскольку между Россией и иностранным государством заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, в России сумма налога, уплаченная за рубежом, зачитывается:

$$\text{НП}_{\text{РФ}} = \text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{РФ}} + D_{\text{ИГ}}) - \min[\text{НП}_{\text{ИГ}}(D_{\text{ИГ}}), \text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{ИГ}})],$$

где $\min[\text{НП}_{\text{ИГ}}(D_{\text{ИГ}}), \text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{ИГ}})]$ — наименьшая из сумм (предельная сумма зачета): налог, уплаченный за рубежом, и налог, рассчитанный по российскому законодательству с зарубежных доходов.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, а также ее расходы, произведенные как в РФ, так и за рубежом в связи с получением таких доходов, учитываются при определении базы по налогу на прибыль в РФ. Эти доходы учитываются при определении базы и отражаются в декларации по налогу на прибыль в полном объеме. Расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами РФ, отражаемые в декларации, определяются в порядке и размерах, установленных главой 25 НК РФ, вне зависимости от правил определения расходов, принимаемых в уменьшение базы, применяемых в иностранном государстве, от источников в котором были получены доходы.

Суммы налога, уплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в РФ. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не

может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ.

Из вышесказанного следует, что право на зачет сумм налогов, уплаченных российской организацией за рубежом в связи с получением доходов от источников в этих государствах, возникает при обязательном включении доходов, полученных этой организацией от зарубежных источников (с учетом расходов), в базу при исчислении налога на прибыль в РФ и фактической уплате налога с этих доходов в иностранном государстве.

Иностранный налоговый зачет ограничивается суммой налога, подлежащего уплате с иностранных доходов в РФ. Ограничение предусмотрено также всеми соглашениями об избежании двойного обложения. Если резидент РФ получает доход или владеет капиталом за рубежом, то сумма налога на этот доход или капитал, уплаченная там, может быть вычтена из налога, взимаемого с него в России. Такой вычет однако не будет превышать российского налога, исчисленного с такого дохода или капитала в России в соответствии с ее законодательством.

Таким образом, сумма налога, который российская организация уплатила за рубежом, не всегда в полном объеме может быть принята к зачету при уплате этой организацией налога на прибыль в РФ. Целью ограничения иностранного налогового зачета является предотвращение зачета налогов, уплаченных в странах с более высокой ставкой налога на доходы против российского налога на прибыль, уплаченных с доходов из российских источников. Это ограничение иностранного налогового зачета (или предельная сумма зачета), предусмотренное законодательством, т.е. сумма налога на прибыль, которая подлежит уплате в РФ с доходов, полученных российской организацией за пределами РФ, исчисленная в соответствии с положениями главы 25 НК РФ, определяется расчетно.

Расчет предельной суммы зачета условно можно разделить на три этапа:

- устанавливается, подлежат ли налоги, уплаченные за рубежом, зачету при уплате налога на прибыль в РФ;
- проводится расчет ограничения иностранного налогового зачета (предельная сумма зачета);
- определяется меньшая величина из суммы иностранных налогов, подлежащих зачету (первый этап), и размера исчисленной предельной суммы зачета (второй этап). Уплаченные за рубежом налоги, превышающие размер предельной суммы, не принимаются в качестве иностранного налогового зачета.

На первом этапе следует исходить из того, что зачет может быть предоставлен только по тем налогам, уплаченным в иностранном государстве, которые аналогичны налогу на прибыль организаций в РФ. Налоги можно признать аналогичными, если аналогичны их элементы по российскому и зарубежному законодательству. В противном случае зачет по налогу не предоставляется.

Еще одно важное замечание: зачет может быть предоставлен в отношении налогов, уплаченных в иностранном государстве только с доходов, которые являются доходами от источников в иностранном государстве. Зачет не может быть предоставлен по налогам, удержанным за рубежом при выплате доходов, которые являются доходами от источников в РФ и, соответственно, не являются доходами из зарубежных источников.

Ранее уже обращалось внимание на различие между понятиями «источник дохода» и «источник выплаты дохода». Так, доходы за работы и услуги, выполненные в РФ, являются доходами из источников в РФ. Однако указанные работы и услуги могут выполняться российской организацией в пользу иностранных организаций, которые при оплате указанных работ и услуг становятся источниками выплаты. Как видим, источник выплаты является иностранным, в то время как источник дохода — российским. В случае удержания в иностранном государстве налогов с доходов, источником которых является Россия, зачет по таким налогам в отношении таких доходов неправомерен и организации следует обратиться в налоговый орган иностранного государства за возвратом неправомерно уплаченного за рубежом налога.

На практике нередки случаи, когда сложно отнести полученные плательщиком доходы к доходам от источников за рубежом либо к доходам от источников в РФ. В таких случаях отнесение дохода к тому или иному источнику в соответствии со ст. 42 НК РФ осуществляется ФНС России.

На втором этапе исчисляется предельная сумма зачета исходя из того, что размер сумм налогов, уплаченных российской организацией за рубежом в связи с получением там доходов, подлежащих зачету, не может превышать суммы налога на прибыль в РФ, подлежащей уплате ею с указанных доходов в РФ. Обратим внимание: такой принцип заложен как в НК РФ, так и в международных соглашениях об избежании двойного обложения.

Предельная сумма зачета исчисляется по формуле

$$ПСЗ = П \cdot С,$$

где Π — сумма иностранных доходов до обложения, полученных российской организацией, за вычетом расходов, связанных с их получением; C — ставка налога, установленная российским законодательством.

Предельную сумму зачета следует исчислять отдельно по каждому виду доходов, полученных от источников за пределами РФ, и по каждому государству, в котором получен доход. Затем частные суммы зачета суммируются для расчета общей предельной суммы зачета. Из этого правила есть одно важное исключение. Предельная сумма зачета по доходам от долевого участия в деятельности организаций (дивидендов), полученным от источников за пределами РФ, исчисляется отдельно с учетом ряда особенностей и не суммируется с предельными суммами зачета, исчисленными по другим видам доходов.

На третьем этапе определяется фактически зачитываемая сумма налога. Для этого исчисленная на втором этапе предельная сумма зачета сопоставляется с суммой налога, фактически уплаченной (удержанной) за рубежом.

Если исчисленная $ПСЗ$ больше фактически уплаченной за рубежом суммы налога ($ПСЗ > H_{\text{заруб}}$), то к зачету принимается фактически уплаченная сумма налога. В этом случае сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с нормами НК РФ, подлежащая уплате по текущему отчетному (налоговому) периоду, уменьшается на сумму фактически уплаченного (удержанного) за рубежом налога.

Если же $ПСЗ$ оказывается меньше фактически уплаченной за рубежом суммы налога ($ПСЗ < H_{\text{заруб}}$), к зачету принимается фактически уплаченная сумма в размере, не превышающем исчисленную $ПСЗ$. А сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с нормами НК РФ, подлежащая уплате по текущему периоду, уменьшается на сумму налога, уплаченного за рубежом, в размере, не превышающем $ПСЗ$. Если эффективная ставка в стране — источнике дохода превышает ставку в РФ, то для российского плательщика сумма превышения уплаченных налогов за рубежом представляет дополнительный расход, покрываемый из чистой прибыли.

Итак, законодательно установленная зачетная система состоит в том, что доходы российских плательщиков, полученные из зарубежных источников, облагаются лишь однажды по наиболее высокой ставке — или по российской ставке, или по ставке страны — источника дохода. Если российская ставка больше ставки страны — источника дохода, то Россия облагает разницу в пределах

российской ставки; если же наоборот, то дополнительной уплаты налога в РФ не требуется. Однако при этом эффективная ставка обложения доходов российской организации увеличивается.

Важной чертой российской системы иностранного налогового зачета является его ограничение с целью недопущения зачета налогов, уплаченных за рубежом по ставке, превышающей ставку в РФ. Применение ограничения эффекта иностранного налогового зачета имеет целью исключительно предотвращение двойного обложения. Необходимо еще раз подчеркнуть, что в результате применения ограничения иностранного налогового зачета российские плательщики лишаются возможности получать иностранный зачет по налогам, уплаченным в странах с высокими ставками, на сумму превышения размера уплаченных налогов над налоговыми обязательствами по ставке РФ.

В зависимости от способа извлечения доходов и характера осуществляемой в иностранном государстве деятельности доходами российской организации из источников в иностранном государстве могут являться:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, полученных от деятельности обособленного подразделения российской организации за рубежом;
- внереализационные доходы, непосредственно связанные с деятельностью подразделения российской организации в иностранном государстве;
- внереализационные доходы, никак не связанные с деятельностью подразделения российской организации за рубежом, вне зависимости от наличия или отсутствия такового.

Так, если российская организация через имеющееся на территории иностранного государства обособленное подразделение выполняет работы или оказывает услуги, имеет открытый в иностранном банке счет для осуществления расчетов по операциям этого подразделения, а также сдает часть офисного помещения этого подразделения в аренду, то ее доход от деятельности через зарубежное подразделение складывается из доходов от реализации и внереализационных доходов в виде процентов по договору банковского счета и от сдачи имущества в аренду.

Внереализационные доходы могут извлекаться российской организацией из источников в иностранном государстве и вне связи с деятельностью подразделения. Например, если российская организация сдает в аренду принадлежащую ей за рубежом недвижимость, а также ведет деятельность через расположенное там свое

подразделение и при этом указанная недвижимость никак не связана с наличием подразделения. В этом случае организация получает доходы из источника за рубежом в связи с деятельностью своего подразделения, а также доходы от сдачи имущества в аренду, но при этом получение таких доходов не взаимосвязано.

Одинаковые по своему экономическому содержанию доходы российской организации от источников за рубежом могут облагаться там в составе доходов подразделения этой организации либо по самостоятельному основанию у источника выплаты. Если доходы, не связанные с деятельностью подразделения организации за рубежом, не облагались в составе доходов подразделения и в соответствии с законодательством этого иностранного государства налог при их выплате был удержан агентом, то зачет налога, удержанного у источника, может быть предоставлен по самостоятельному основанию. Если одни и те же доходы в целях обложения за рубежом были включены и в доходы подразделения и подверглись обложению у источника выплаты в момент их выплаты подразделению, то зачет налога, уплаченного за рубежом, может предоставляться только в части налога, уплаченного подразделением. Двойное обложение одного и того же дохода в иностранном государстве в данном случае устраняется в соответствии с законодательством этого государства.

Вторым способом решения проблемы двойного обложения является заключение *международных соглашений об избежании двойного налогообложения*. В них также регламентируется механизм зачета в РФ сумм налога на прибыль, уплаченного за рубежом, в целях устранения двойного обложения российских организаций. Эти соглашения устанавливают правила распределения налоговых доходов между страной резидентства и страной — источником дохода. Международные соглашения об избежании двойного обложения обычно сочетают исключения от обложения доходов, полученных из иностранных источников, с применением ограничений по их обложению.

Устранение двойного обложения производится путем зачета суммы налога на прибыль, уплаченного российской организацией в государстве, с которым имеется международное соглашение об избежании двойного обложения, при уплате налога на прибыль в РФ. При этом доходы, полученные за рубежом, а также расходы, понесенные в связи с получением таких доходов, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, подлежащему уплате в РФ, в соответствии с нормами НК РФ.

Остановимся на некоторых особенностях применения названных соглашений. Как правило, стороны соглашения распространяют свою юрисдикцию на доходы нерезидента, осуществляющего деятельность на территории иностранного государства через постоянное представительство, только в той части доходов, которые получены в связи с деятельностью такого представительства. Поэтому если полученные российской организацией от зарубежных источников доходы (включая внереализационные) связаны с деятельностью обособленного подразделения этой организации в иностранном государстве, признанного постоянным представительством в соответствии с положениями соглашения, то предельная сумма зачета (*ПСЗ*) определяется по вышеприведенной формуле.

Если же доход получен в виде дивидендов, то максимальная сумма налога по доходам, возможная для принятия к зачету (*МСНД*), определяется по формуле

$$МСНД = ДД \cdot С,$$

где *ДД* — сумма дивидендов до обложения в иностранном государстве; *С* — предельный возможный уровень обложения дивидендов в государстве — источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме дивидендов, предусмотренный соответствующим соглашением об избежании двойного обложения.

После этого оценивается фактически зачитываемая сумма налога как меньшая из величин суммы уплаченных иностранных налогов, подлежащих зачету, и исчисленной *ПСЗ*.

Если полученные российской организацией от иностранных источников доходы связаны с деятельностью подразделения организации на территории иностранного государства, не приводящей к образованию постоянного представительства, и в соответствии с положениями соглашения с этим государством такие доходы подлежат обложению только в РФ, зачет по налогам с таких доходов в случае их уплаты в иностранном государстве является неправомерным.

В отношении отдельных видов доходов, получение которых не связано с деятельностью обособленного подразделения организации за рубежом, соглашения устанавливают предельный уровень возможного обложения таких доходов в государстве — источнике дохода, выраженный, как правило, в процентном отношении к валовой сумме таких доходов (его часто неправомерно именуют пониженной ставкой налога).

Например, соглашением может быть установлено, что при выплате дивидендов российской организации взимаемый в иностранном государстве налог не должен (или не может) превышать 10% суммы дивидендов до обложения. Можно предположить, что поскольку иностранному государству в соответствии с соглашением принадлежит право ограниченного обложения конкретного вида дохода, то такое ограничение иностранного налога и является искомым. Однако, учитывая, что определяется оно исходя из положений международных соглашений, а не законодательства РФ, назовем это ограничение максимальной суммой налога, возможной для принятия к зачету.

Если получаемые российской организацией от зарубежных источников доходы никак не связаны с деятельностью ее подразделения в иностранном государстве и в отношении таких доходов соглашение предусматривает предельный возможный уровень их обложения в государстве — источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме доходов, то максимальная сумма налога, возможная для принятия к зачету, исчисляется исходя из такого предельного уровня обложения в государстве-источнике.

Например, российский банк получает процентный доход по кредиту от казахстанского банка. Доход был включен российским банком в базу налога на прибыль, подлежащего уплате в РФ по ставке 24%. По Конвенции между Правительством РФ и правительством Казахстана об устранении двойного обложения от 18.10.1996 г. проценты, возникающие в Казахстане и выплачиваемые резиденту РФ, могут облагаться в Казахстане, а взимаемый налог не должен превышать 10% общей суммы процентов.

Максимальная сумма иностранного налога, возможная для принятия к зачету (*МСНП*), исчисляется следующим образом:

$$МСНП = Д \cdot 10/100,$$

где *Д* — общая сумма дохода (в данном случае — процентов) до обложения за рубежом; 10/100 — предельный возможный уровень обложения дохода в государстве — источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме доходов, предусмотренный соответствующим соглашением об избежании двойного обложения.

Затем определяется сумма, которая фактически должна приниматься к зачету.

Если полученные российской организацией от зарубежных источников доходы никак не связаны с деятельностью подразделения

этой организации за рубежом и в отношении таких доходов соглашение предусматривает возможность их обложения только в том государстве, резидентом которого является лицо, получающее доход, т.е. только в РФ, то зачет по налогам с таких доходов не предоставляется, даже если они были удержаны в иностранном государстве:

$$MCH = D \cdot 0 = 0.$$

Здесь в качестве примера сошлемся на Конвенцию между Правительством РФ и правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15.02.1994 г. Ею предусмотрено, что проценты, возникающие в одном договаривающемся государстве и выплачиваемые лицу — резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться налогами только в этом другом государстве, если такое лицо фактически имеет право на проценты. Это означает, что проценты, выплачиваемые российской организации из источников в Великобритании, могут облагаться только в РФ. Соответственно, если Великобритания в силу международного договора не обладает правом облагать процентные доходы российских организаций по определению, зачет по налогам в случае их удержания с таких доходов в Великобритании также неправилен.

Глава 4

НАЛОГИ И ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

В настоящее время в РФ установлены следующие налоги и платежи за пользование природными ресурсами, иначе называемые ресурсными налогами:

- 1) налог на добычу полезных ископаемых;
- 2) платежи при пользовании недрами:
 - разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;
 - регулярные платежи за пользование недрами;
 - плата за геологическую информацию о недрах;
 - сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- 3) плата за загрязнение окружающей природной среды;
- 4) плата за пользование лесным фондом;
- 5) водный налог;
- 6) земельный налог.

Рассмотрим эти налоги и платежи.

§ 1. Налог на добычу полезных ископаемых

Этот налог введен с начала 2002 г. Он относится к категории федеральных налогов. Налог на добычу полезных ископаемых заменил собой три прежних налога: отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и стабильный газовый конденсат, а также платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются организации и индивидуальные предприниматели — недропользователи, т.е. субъекты предпринимательской деятельности, в том числе участники простого товарищества, иностранные граждане, юридические лица, если федеральными законами не установлены ограничения на право недропользования¹.

¹ Недропользователями на условиях соглашений о разделе продукции (СРП) могут быть граждане РФ, иностранцы, юридические лица и создаваемые на основе договоров о совместной деятельности (догово-

В большинстве случаев недропользование — лицензируемая деятельность. Если федеральными законами установлено, что для осуществления отдельных видов деятельности требуются лицензии, недропользователи должны их получить или заключать договоры с организациями, имеющими такие лицензии.

Права и обязанности у недропользователя возникают с момента государственной регистрации лицензии, при предоставлении права пользования недрами на условиях соглашения о разделе продукции — с момента вступления такого соглашения в силу.

Поименованные лица подлежат постановке на налоговый учет в качестве плательщика данного налога:

- либо по месту нахождения участка недр в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр. Местом нахождения участка недр, предоставленного плательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр;
- либо по своему месту нахождения, если добыча полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе РФ¹, в исключительной экономической зоне РФ², а также за рубе-

ров простого товарищества) и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц при условии, что участники таких объединений несут солидарную ответственность по обязательствам, вытекающим из СРП.

¹ Континентальный шельф — это прилегающий к территориальным водам район морского дна, включая его недра, определенной ширины, в котором прибрежное государство осуществляет определенные суверенные права. Внешняя граница шельфа проходит по внешней границе подводной окраины континентального материка или на расстоянии 200 морских миль от берега, когда внешняя граница подводной окраины материка не простирается на такое расстояние. Внешняя граница шельфа должна находиться не далее 350 миль от берега.

² Экономическая зона — это прилегающий к территориальным водам район шириной до 200 миль от берега, в котором прибрежное государство осуществляет определенные суверенные права: в целях разведки, разработки и сохранения природных ресурсов, как живых, так и неживых, в водах, покрывающих морское дно, на морском дне и в его недрах, а также в целях управления этими ресурсами и в отношении других видов деятельности по экономической разведке и разработке указанной зоны, таких, как производство энергии путем использования воды, течений и ветра; создание и использование искусственных островов, установок и сооружений; морских научных исследований; защиты и сохранения морской среды.

жом, если добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (либо арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора).

Объектом налогообложения являются полезные ископаемые:

- добытые на участке недр, предоставленном плательщику в пользование;
- извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если извлечение подлежит отдельному лицензированию;
- добытые из недр за рубежом, если добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора).

Не признаются объектом налогообложения:

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им для личного потребления;
- добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;
- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горно-добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали обложению в общеустановленном порядке;
- дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Полезные ископаемые должны соответствовать стандартам качества:

- государственному стандарту РФ;
- стандарту отрасли;
- региональному стандарту;
- международному стандарту;
- стандарту (техническим условиям) организации (предприятия) — в случае отсутствия указанных выше стандартов.

Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

В табл. 4.1 приведен перечень видов добытых полезных ископаемых.

Таблица 4. 1

1	Антрацит, уголь каменный, уголь бурый и горючие сланцы	
2	Торф	
3	Углеводородное сырье	а) нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная; б) газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший технологию промысловой подготовки в соответствии с техническим проектом разработки месторождения, до направления его на переработку. Переработкой конденсата является отделение гелия, сернистых и других компонентов и примесей при их наличии, получение стабильного конденсата, широкой фракции легких углеводородов и продуктов их переработки; в) газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (далее — попутный газ); г) газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа
4	Товарные руды	а) черных металлов (железо, марганец, хром); б) цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, цинк, олово, вольфрам, молибден, сурьма, ртуть, магний); в) редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, редкие земли, стронций, литий, бериллий, ванадий, германий, цезий, скандий, селен, цирконий, тантал, висмут, рений, рубидий); г) многокомпонентные комплексные руды
5	Полезные компоненты, извлекаемые из многокомпонентной комплексной руды, при их направлении внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел)	
6	Горно-химическое неметаллическое сырье	апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сульфат натрия, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, плавиковый шпат, краски земляные (минеральные пигменты), карбонатные породы и другие виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений

7	Горно-рудное неметаллическое сырье	абразивные породы, жильный кварц (за исключением особо чистого кварцевого и пьезооптического сырья), кварциты, карбонатные породы для металлургии, кварц-поleshпатовое и кремнистое сырье, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, талькомагнезит, пиррофиллит, слюда-московит, слюда-флогопит, вермикулит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, другие полезные ископаемые, не включенные в другие группы
8	Битуминозные породы	битуминозные породы, асфальты и асфальтовые породы
9	а. Сырье редких металлов (рассеянных элементов) б. Другие извлекаемые полезные компоненты, являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых	индий, кадмий, теллур, таллий, галлий
10	Неметаллическое сырье, используемое в стройиндустрии	гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий, песчано-гравийные смеси, камень строительный, облицовочные камни, мергели, глины, другие неметаллические ископаемые, используемые в стройиндустрии
11	Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья	топаз, нефрит, жадеит, родонит, лазурит, аметист, бирюза, агаты, яшма и др.
12	Природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни	природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь
13	Концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы, получаемые при добыче драгоценных металлов, т.е. извлечение драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений	золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий
14	Соль природная и чистый хлористый натрий	
15	Подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды	
16	Сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий)	

Полезным ископаемым также признается продукция — результат разработки месторождений:

- являющихся специальными видами добычных работ (подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча);
- отнесенных к специальным видам добычных работ (добыча ископаемых из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов специальными установками).

Налогооблагаемая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется плательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого, в том числе каждого из полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного ископаемого. Налоговая база определяется как стоимость добытого полезного ископаемого, за исключением обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти, попутного газа и природного горючего газа из всех видов месторождений. Налоговая база при добыче попутного газа и природного горючего газа определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Количество добытого полезного ископаемого определяется в единицах массы или объема в зависимости от добытого ископаемого. При этом применяется один из двух методов определения количества:

- прямой — посредством применения измерительных средств и устройств. Количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом его фактических потерь;
- косвенный — расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье. Этот метод используют при невозможности применения прямого метода.

Метод определения количества добытого ископаемого утверждается в учетной политике плательщика для целей налогообложения и применяется в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Основанием замены избранного метода является внесение изменений в технический проект разработки месторождения в связи с изменением технологии добычи.

Фактическими потерями ископаемого признается разница между расчетным его количеством, на которое уменьшаются запасы полезного ископаемого, и количеством фактически добытого ископаемого, определяемым по завершении полного технологического цикла по его добыче. Фактические потери учитываются при определении количества добытого ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений.

Особый порядок предусмотрен для определения количества добытых драгоценных металлов и драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений. В отношении драгоценных металлов этот порядок устанавливается законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях. В отношении же драгоценных камней объем их добычи определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней.

Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов, а также уникальные драгоценные камни учитываются отдельно, и налогооблагаемая база по ним определяется отдельно.

Количество добытого полезного ископаемого, определяемого как полезные компоненты, содержащиеся в добытой многокомпонентной комплексной руде, определяется как количество компонента руды в химически чистом виде.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в этом периоде завершен комплекс технологических операций по добыче (извлечению) ископаемого из недр (отходов, потерь). При разработке месторождения в соответствии с лицензией на добычу учитывается весь комплекс технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождения.

При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки, количество добытого в налоговом периоде ископаемого определяется как его количество, содержащееся в указанном минеральном сырье, реализованном или использованном на собственные нужды в данном периоде.

Учитывая, что налоговым периодом по рассматриваемому налогу признается месяц, стоимость добытых полезных ископаемых определяется одним из трех способов:

1) исходя из сложившихся у плательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета государственных субвенций;

2) исходя из сложившихся у плательщика за налоговый период цен реализации добытого ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых ископаемых.

При использовании первого способа оценка стоимости единицы добытого ископаемого производится исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся у плательщика в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии — в предыдущем периоде) цен реализации добытого ископаемого, без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

Выручка определяется исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субвенций), определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без НДС (при реализации на территории РФ и в государства — участники СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов плательщика по доставке в зависимости от условий поставки. Расходы по доставке включают расходы:

- на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;
- по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и тому подобных условий) до получателя. Сюда, в частности, относятся расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг;
- по обязательному страхованию грузов.

Оценка производится отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого исходя из цен его реализации.

Стоимость добытого ископаемого определяется как произведение количества добытого ископаемого и стоимости единицы добытого полезного ископаемого. Стоимость же единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от реализации добытого полезного ископаемого к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

Второй способ оценки стоимости единицы добытого полезного ископаемого принципиально не отличается от первого.

Третий способ оценки применяется в случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого. Расчетная стоимость добытого полезного ископаемого определяется плательщиком самостоятельно по данным налогового учета. Плательщик применяет тот порядок признания доходов и расходов, который используется им для определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости учитываются следующие виды расходов плательщика в налоговом периоде:

1) материальные расходы, за исключением расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку), при реализации добытых ископаемых (включая материальные расходы, а также за исключением расходов, осуществленных плательщиком при производстве и реализации иных видов продукции, товаров, работ, услуг);

2) расходы на оплату труда, за исключением расходов на оплату труда работников, не занятых при добыче ископаемых;

3) суммы начисленной амортизации, за исключением сумм начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей ископаемых;

4) расходы на ремонт основных средств, за исключением расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей ископаемых;

5) расходы на освоение природных ресурсов;

6) расходы, предусмотренные пп. 8 и 9 ст. 265 НК РФ, за исключением указанных в этих подпунктах расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых;

7) прочие расходы, за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы, предусмотренные ст. 266, 267 и 270 НК РФ.

Прямые расходы плательщика за налоговый период распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец периода. При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются также косвенные расходы, определяемые в соответствии с главой 25 НК РФ. При этом косвенные расходы, произведенные плательщиком в течение отчетного (налогового) периода, распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и за-

тратами на иную его деятельность пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов. Общая сумма расходов, произведенных плательщиком в налоговом периоде, распределяется между добытыми ископаемыми пропорционально доле каждого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых в этом налоговом периоде. Косвенные расходы, относящиеся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включаются в их расчетную стоимость за период.

Оценка стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, производится исходя из сложившихся у плательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии — в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя.

При этом стоимость единицы указанного добытого ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Оценка стоимости добытых драгоценных камней производится исходя из их первичной оценки, проводимой в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и камнях.

Оценка стоимости добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, производится исходя из цен их реализации без учета НДС, уменьшенных на суммы расходов по их доставке (перевозке) до получателя.

Налоговым периодом по данному налогу признается календарный месяц. Интересно, что при принятии главы 26 НК РФ налоговый период был установлен как календарный квартал. Изменение периода с квартала до месяца имеет свое объяснение. Напомним, что рассматриваемый налог заменил собой три прежних налога. Годовой налоговый период по платежам за пользование недрами, месячный и квартальный периоды по отчислениям на воспроизводство минерально-сырьевой базы, месячный период по акцизу на нефть и стабильный газовый конденсат первоначально были приведены к единому периоду продолжительностью в один квартал.

Квартальный налоговый период предполагал уплату ежемесячных авансовых платежей, но отсутствие установленного отчетного

периода приводило к невозможности применения мер ответственности в отношении налогоплательщиков за задержку уплаты авансовых платежей и затрудняло сбор налога. Учитывая фискальные интересы государства, с 1 января 2003 г. налоговый период был сокращен до одного месяца.

Ставки налога дифференцированы в зависимости от видов полезных ископаемых. Большая часть полезных ископаемых облагается по нулевой процентной ставке (0 рублей в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении):

1) полезных ископаемых в части нормативных потерь полезных ископаемых, которыми признаются фактические потери ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь, утверждаемых Правительством РФ. Если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у плательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения нормативов применяются нормативы, утвержденные ранее, а по вновь разрабатываемым месторождениям — нормативы, установленные техническим проектом;

2) попутного газа;

3) подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), не учитываемых на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлечение которых связано с разработкой других видов ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

4) ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов ископаемых в результате выборочной отработки месторождения). Отнесение запасов к некондиционным осуществляется Правительством РФ;

5) ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения, а также добываемых из вскрышных и вмещающих (разубоживающих) пород, отходов горно-добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств (в том

числе в результате переработки нефтешламов) в пределах нормативов содержания полезных ископаемых в указанных породах и отходах, утверждаемых Правительством РФ;

6) минеральных вод, используемых плательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару);

7) подземных вод, используемых плательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих объединений граждан;

8) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн т на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи ископаемых с даты регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами, при использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2007 г. и степень выработанности запасов (C_v) которых на 1 января 2007 г. меньше или равна 0,05, ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн т на участках, расположенных полностью или частично в границах указанных субъектов РФ, и при условии, что срок разработки запасов участка не превышает 10 лет или равен 10 годам, начиная с 1 января 2007 г. при использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках.

При этом степень выработанности запасов (C_v) конкретного участка рассчитывается плательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов ископаемых;

9) сверхвязкой нефти, добываемой из участков, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа · с (в пластовых условиях), при

использовании прямого метода учета количества добытой нефти на конкретных участках.

По другим полезным ископаемым налогообложение производится по следующим ставкам (табл. 4.2).

Таблица 4.2

Виды добытых полезных ископаемых	Ставка, %
Калийные соли	3,8
Торф	4,0
Руды черных металлов кондиционные	4,8
Апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды	4,0
Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд)	5,5
Соль природная и чистый хлористый натрий	5,5
Нефелины и бокситы	5,5
Сырье радиоактивных металлов	5,5
Уголь каменный, уголь бурый, антрацит и горючие сланцы	4,0
Подземные промышленные и термальные воды	5,5
Неметаллическое сырье, используемое в стройиндустрии	5,5
Горно-рудное неметаллическое сырье	6,0
Битуминозные породы	6,0
Минеральные воды	7,5
Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0
Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья	6,5
Редкие металлы, как образующие собственные месторождения, так и являющиеся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых	8,0
Драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды, за исключением золота	6,5
Золото	6,0
Природные алмазы, другие драгоценные и полудрагоценные камни	8,0
Кондиционные руды цветных металлов	8,0
Нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная	419 руб. за 1 т добытой нефти*
Многокомпонентная комплексная товарная руда, а также полезные компоненты комплексной руды, за исключением драгоценных металлов	8,0
Газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья	17,5
Газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья	147 руб. за 1000 м³ газа
Другие полезные ископаемые, не включенные в другие группировки	6,0

* Указанная ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть ($K_{ц}$), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр ($K_{в}$): $419 \cdot K_{ц} \cdot K_{в}$.

Если плательщики осуществили за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений или полностью возместили все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих ископаемых и освобождены по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, то они уплачивают налог с коэффициентом 0,7.

Коэффициент $K_{\text{ц}}$ ежемесячно определяется плательщиком самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта «Юралс», выраженного в долларах, за баррель (Π), уменьшенного на 9, на среднее значение за налоговый период курса доллара к рублю, устанавливаемого ЦБР (P), и деления на 261:

$$K_{\text{ц}} = (\Pi - 9) \cdot \frac{P}{261}.$$

Средний за истекший период уровень цен нефти сорта «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сорта «Юралс» на названных рынках ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники в порядке, установленном Правительством РФ. При отсутствии указанной информации средний за истекший период уровень цен определяется плательщиком самостоятельно.

Среднее значение за период курса доллара к рублю, устанавливаемого ЦБР, определяется плательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара к рублю, устанавливаемого ЦБР, за все дни в налоговом периоде.

Коэффициент $K_{\text{в}}$ определяется плательщиком в следующем порядке.

Если степень выработанности запасов конкретного участка, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, коэффициент $K_{\text{в}}$ рассчитывается по формуле

$$K_{\text{в}} = 3,8 - 3,5 \cdot \frac{N}{V},$$

где N – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода; V – начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий A , B , C_1 и C_2 по конкретному участку в соответствии с данными государственного баланса запасов ископаемых на 1 января 2006 г.

Если степень выработанности запасов конкретного участка, определяемая с использованием прямого метода учета количества добытой нефти на конкретном участке, превышает 1, коэффициент K_v принимается равным 0,3.

В иных случаях коэффициент K_v принимается равным 1.

Степень выработанности запасов конкретного участка (C_v) рассчитывается плательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов ископаемых как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке (включая потери) (N) на начальные извлекаемые запасы нефти (V). При этом начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь), определяются как сумма запасов категорий A , B , C_1 и C_2 по конкретному участку в соответствии с данными государственного баланса запасов ископаемых на 1 января 2006 г.

Федеральный орган власти, осуществляющий ведение баланса запасов ископаемых, направляет в налоговые органы данные баланса на 1-е число каждого календарного года.

Для нефти, добытой на участках, по каждому из которых степень выработанности превышает 0,8, в случае ее подготовки до соответствия требованиям стандартам на едином технологическом объекте, плательщик вправе применить максимальное из значений коэффициента K_v для суммарного количества нефти, поступающей на данный технологический объект.

Законодательством предусмотрен следующий **порядок исчисления и уплаты налога**. Его сумма исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти, попутному газу и горючему природному газу из всех видов месторождений углеводородного сырья исчисляется как произведение ставки и ве-

личины налоговой базы. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного плательщику в пользование. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим периодом.

Обязанность представления налоговой декларации у плательщиков возникает начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых. Декларация представляется не позднее последнего дня месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

НК РФ устанавливает *особый порядок исчисления и уплаты налога при выполнении соглашений о разделе продукции*. Плательщиками налога являются инвесторы по СРП. Если выполнение работ по СРП осуществляет оператор по соглашению, исчисление и уплата налога производятся оператором, выступающим в качестве уполномоченного представителя плательщика.

Налогооблагаемой базой признается стоимость добытых полезных ископаемых, определяемая в соответствии с вышеизложенным порядком ее исчисления, с учетом особенностей, установленных в СРП для определения стоимости добытых ископаемых. База определяется отдельно по каждому виду полезных ископаемых и отдельно по каждому СРП и деятельности, не связанной с выполнением СРП.

При выполнении СРП ставки применяются с коэффициентом 0,5. Ставки, установленные в СРП, не изменяются в течение всего срока его действия.

§ 2. Платежи при пользовании недрами

Закон РФ «О недрах» содержит перечень видов недропользования. Недра предоставляются в пользование:

- 1) для регионального геологического изучения;

2) геологического изучения, включающего поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, а также геологического изучения и оценки пригодности участков недр для строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

3) разведки и добычи полезных ископаемых;

4) строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;

5) образования особо охраняемых геологических объектов (научные и учебные полигоны, геологические заповедники, заказники, памятники природы, пещеры и другие подземные полости);

6) сбора минералогических, палеонтологических и других геологических коллекционных материалов.

В начале предыдущего параграфа отмечалось, что с 1 января 2002 г. платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых были отменены в связи с введением налога на добычу полезных ископаемых.

Одновременно с этим рассматриваемые ниже разовые платежи за пользование недрами, а также регулярные платежи за поиск, оценку и разведку полезных ископаемых выведены из налоговой системы и с 1 января 2002 г. стали неналоговыми платежами.

При пользовании недрами (кроме добычи полезных ископаемых) уплачиваются следующие платежи:

1) разовые платежи (бонусы) за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;

2) регулярные платежи (ренталс) за пользование недрами;

3) плата за геологическую информацию о недрах;

4) сбор за участие в конкурсе (аукционе);

5) сбор за выдачу лицензий.

Недропользователи, выступающие стороной СРП, являются плательщиками платежей при пользовании недрами. СРП предусматривает раздел добытого минерального сырья между РФ и недропользователем в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции». Недропользователь — участник СРП освобождается от взимания отдельных налогов и платежей в части и в порядке, определяемых названным законом и законодательством РФ. Их взимание заменяется разделом продукции.

Распределение продукции, полученной государством в результате раздела продукции в соответствии с условиями СРП, или ее стоимостного эквивалента между РФ и субъектом РФ, на территории которого расположен участок недр, осуществляется на основе

договоров, заключаемых органами исполнительной власти РФ и субъекта РФ.

Порядок, размеры платежей за пользование недрами и условия взимания таких платежей при выполнении СРП устанавливаются указанными соглашениями в соответствии с законодательством РФ.

Разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии, уплачиваются недропользователями, получившими право на пользование недрами.

Минимальные (стартовые) размеры разовых платежей устанавливаются в размере не менее 10% от величины суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации. Окончательные размеры разовых платежей устанавливаются по результатам конкурса или аукциона и фиксируются в лицензии.

Не допускается установление в лицензии размера разовых платежей за пользование недрами ниже установленных условиями конкурса (аукциона), а также каждого из этих платежей ниже заявленных в конкурсных предложениях победителя.

Уплата разовых платежей производится в порядке, установленном в лицензии. Размеры разовых платежей, а также порядок их уплаты при выполнении СРП устанавливаются в СРП.

Регулярные платежи за пользование недрами взимаются за предоставление недропользователям исключительных прав:

- на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых;
- их разведку;
- геологическое изучение и оценку пригодности участков недр для строительства и эксплуатации сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых;
- строительство и эксплуатацию подземных сооружений, не связанных с добычей ископаемых, за исключением инженерных сооружений неглубокого залегания (до 5 м), используемых по целевому назначению¹.

Регулярные платежи взимаются с недропользователей отдельно по каждому виду работ, осуществляемых в РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ и за рубежом на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ

¹ К строительству и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых, относятся также строительство искусственных сооружений и прокладка кабелей и трубопроводов под водой.

(а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора, если иное не установлено международным договором).

Эти платежи не взимаются с недропользователей, осуществляющих:

1) пользование недрами для регионального геологического изучения;

2) пользование недрами для образования особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное и иное значение;

3) разведку полезных ископаемых на месторождениях, введенных в промышленную эксплуатацию, в границах горного отвода, предоставленного недропользователю для добычи этих ископаемых;

4) разведку ископаемого в границах горного отвода, предоставленного недропользователю для добычи этого ископаемого.

Факторами размера регулярных платежей являются:

- экономико-географические условия;
- размер участка недр;
- вид полезного ископаемого;
- продолжительность работ;
- степень геологической изученности территории;
- степень риска.

Регулярный платеж взимается за площадь лицензионного участка, предоставленного недропользователю, за вычетом возвращенной части участка.

Ставка платежа устанавливается за 1 км² площади участка недр. Минимальный и максимальный размеры ставки устанавливает Правительство РФ. Конкретный размер ставки устанавливается исполнительным органом власти субъекта РФ по представлению территориального органа в области управления государственным фондом недр отдельно по каждому участку, на который выдается лицензия. Если конкретный размер ставки регулярного платежа не установлен, он принимается равным максимальному размеру.

Порядок и условия взимания регулярных платежей с недропользователей, осуществляющих поиск и разведку месторождений, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также за рубежом на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ, устанавливаются Правительством РФ и зачисляются в федеральный бюджет.

Размеры регулярных платежей, условия и порядок их взимания при выполнении СРП устанавливаются СРП в пределах, определяемых Правительством РФ.

Регулярные платежи за пользование недрами уплачиваются ежеквартально в денежной форме и зачисляются в федеральный, региональные и местные бюджеты в соответствии с бюджетным законодательством.

Плата за геологическую информацию о недрах взимается, если эта информация собрана в результате государственного геологического изучения недр и получена от федерального органа управления государственным фондом недр.

Размер платы за указанную информацию и порядок ее взимания определяются Правительством РФ. Размер платы за указанную информацию и порядок ее взимания при выполнении СРП устанавливаются в СРП.

Сбор за участие в конкурсе (аукционе) вносится всеми его участниками и является одним из условий регистрации заявки. Его сумма определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса (аукциона), оплату труда привлекаемых экспертов.

Сумма сбора зачисляется на счета федерального органа управления государственным фондом недр либо его территориальных органов и используется для покрытия расходов этих органов, а также органов власти субъектов РФ, регулирующих процесс пользования недрами, на проведение конкурсов (аукционов). Часть средств от сбора органы, выдавшие лицензии, могут направлять на проверку выполнения недропользователями условий лицензий.

Сбор за выдачу лицензий на пользование недрами вносится недропользователями при выдаче лицензии. Его сумма определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, оформление и регистрацию лицензии.

Сумма сбора зачисляется на счета федерального органа управления государственным фондом недр либо его территориальных органов и используется для покрытия их расходов, а также органов власти субъектов РФ, регулирующих процесс недропользования.

§ 3. Платежи за пользование лесным фондом

Порядок исчисления и уплаты платежей за пользование лесным фондом РФ регулируется Лесным кодексом, федеральным законом о федеральном бюджете на очередной год, постановлениями Правительства РФ от 24.03.98 г. № 345 «Об утверждении Положения об аренде участков лесного фонда», от 01.06.98 г. № 551 «Об утверж-

дении Правил отпуска древесины на корню в лесах РФ», от 19.02.2001 г. № 127 «О минимальных ставках платы за древесину, отпускаемую на корню», Инструкцией ГНС РФ от 19.04.94 г. № 25 «О порядке и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню» и другими нормативными правовыми актами.

Платежи за пользование лесным фондом взимаются в виде лесных податей или арендной платы. Наиболее значимой частью этих платежей является плата за древесину, отпускаемую на корню. Лесные подати взимаются при краткосрочном пользовании участками лесного фонда, арендная плата — при аренде участков лесного фонда. При пользовании лесным фондом для заготовки древесины структура названных платежей выглядит следующим образом:

<i>Платежи за пользование лесным фондом</i>			
<i>Лесные подати</i>		<i>Арендная плата</i>	
в части минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню	в части, превышающей минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню	в части минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню	в части, превышающей минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню

Лесные подати за пользование лесным фондом

Согласно Федеральному закону от 15.08.96 г. № 115-ФЗ «О бюджетной классификации РФ» лесные подати входят в систему платежей за пользование природными ресурсами.

Плательщиками лесных податей являются лесопользователи — граждане и юридические лица, которым предоставлены права пользования участками лесного фонда и права пользования участками лесов, не входящих в лесной фонд, за исключением арендаторов, а также лиц, осуществляющих безвозмездное пользование лесным фондом, и лиц, которым предоставлены льготы.

Отпуск древесины на корню в лесах РФ производится лесхозами, другими организациями федерального органа управления лесным хозяйством, осуществляющими свою деятельность на территории лесного фонда и обладающими правами лесхозов в соответствии с Правилами, утвержденными Правительством РФ.

Лесные подати не взимаются за древесину, заготавливаемую:

а) лесхозами при проведении ими рубок промежуточного пользования, других лесохозяйственных работ, проведении лесоустройства, научно-исследовательских и проектных работ для нужд лесного хозяйства;

б) в порядке осуществления указанных мероприятий в случаях, когда один лесхоз выполняет эти мероприятия на территории другого лесхоза;

в) при рубках промежуточного пользования, проводимых арендатором за свой счет на переданных ему участках лесного фонда для заготовки древесины при рубках главного пользования.

Объектом обложения лесными податями признается юридический факт права на различные виды лесопользования. В лесном фонде могут осуществляться следующие виды лесопользования:

- 1) заготовка древесины;
- 2) заготовка живицы;
- 3) заготовка второстепенных лесных ресурсов (пней, коры, бересты, пихтовых, сосновых, еловых лап, новогодних елок и др.);
- 4) побочное лесопользование (сенокошение, пастьба скота, размещение ульев и пчел, заготовка древесных соков, заготовка и сбор дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов, других пищевых лесных ресурсов, лекарственных растений и технического сырья, сбор мха, лесной подстилки и опавших листьев, камыша и другие виды побочного лесопользования, перечень которых утверждается федеральным органом управления лесным хозяйством);
- 5) пользование участками лесного фонда для нужд охотничьего хозяйства;
- 6) пользование участками лесного фонда для научно-исследовательских целей;
- 7) пользование участками лесного фонда для культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей.

Приведенный перечень побочных лесных пользований не исчерпывает всех видов лесопользования, так как богатства лесного фонда многочисленны и разнообразны. В целом побочные лесные пользования — это в отличие от второстепенных лесных материалов любая недревесная продукция леса.

Использование участков лесного фонда может осуществляться как с изъятием лесных ресурсов, так и без их изъятия.

Участок лесного фонда может предоставляться конкретному лесопользователю для осуществления одного или нескольких видов лесопользования на основании соответствующих разрешительных документов.

Особенности использования участков лесного фонда при осуществлении определенных видов лесопользования, а также виды и особенности пользования лесами, не входящими в лесной фонд, определяются федеральными законами, иными нормативными

правовыми актами РФ, а также законами и иными нормативными правовыми актами субъектов РФ в соответствии с Лесным кодексом.

Заготовка древесины осуществляется в порядке:

1) рубок главного пользования, проводимых в перестойных и спелых древостоях;

2) рубок промежуточного пользования (рубки ухода за лесом, выборочные санитарные рубки, рубки реконструкции и иные рубки, связанные с рубкой малоценных лесных насаждений, а также теряющих защитные, водоохранные и другие природоохранные функции);

3) прочих рубок (сплошные санитарные рубки, расчистка лесных площадей в связи со строительством гидроузлов, трубопроводов, дорог, а также при прокладке просек, создании противопожарных разрывов и для других подобных целей).

Лесопользование осуществляется на основе правовых норм и организационных форм, предусмотренных Лесным кодексом РФ (ЛК РФ).

Пользование участками лесного фонда осуществляется после вступления в силу следующих документов (гл. 6 ЛК РФ):

1) договора аренды (ст. 31–35);

2) договора безвозмездного пользования (ст. 36);

3) договора концессии (ст. 37–41);

4) протокола лесного аукциона или решения органа государственной власти субъекта РФ, дающих право на краткосрочное пользование (ст. 43–45).

Право лесопользования осуществляется на основе признания многофункционального значения лесов, т.е. одновременного использования одного и того же участка леса разными лицами и в различных целях. Практическая реализация принципа многоцелевого (многофункционального) лесопользования состоит в том, что права различных лесопользователей в отношении общего участка леса могут быть ограничены путем установления лесных сервитутов (право ограниченного пользования чужим участком лесного фонда).

Лесопользование осуществляется только на основе лесорубочного билета, ордера или лесного билета.

Лесорубочный билет — это документ, дающий право лесопользователю на заготовку и вывозку древесины, живицы и второстепенных лесных ресурсов. Он выдается лесохозяйственным органом при платном и бесплатном отпуске леса и является бланком стро-

гой отчетности. В нем указываются местонахождение выделяемой лесосеки, породный состав и объем древесины, способы рубки, сроки заготовки и вывозки древесины, ее стоимость и сумма платежа, которая должна поступать в государственный бюджет в виде лесного дохода.

Заготовка древесины и живицы независимо от срока пользования участками лесного фонда допускается только при наличии лесорубочного билета или ордера. Никакие другие документы, а также устные разрешения должностных лиц не могут служить основанием для заготовки и вывозки древесины и подсочки древостоев, рубки древесных и кустарниковых пород, связанной с проведением каких бы то ни было работ в лесах.

При передаче лесорубочных билетов (ордеров) лесопользователями, освобожденными от внесения в бюджет платы за древесину, лесопользователям, не имеющим права на бесплатное получение древесины на корню, органы лесного хозяйства обязаны при оформлении надписи о передаче прав на лесорубочных билетах (ордерах) начислять соответствующую плату. При этом применяются ставки лесных податей, действующие на момент передачи прав пользования лесосечным фондом.

Участки лесного фонда для осуществления побочных лесных пользований, а также для нужд охотничьего хозяйства, научно-исследовательских, культурно-оздоровительных, туристических и строительных целей предоставляются на основании лесного билета.

Лесной билет дает право на указанные виды пользования конкретному лицу (юридическому или физическому), указанному в билете. В лесном билете указываются виды побочных лесных пользований, место, размеры, условия и сроки пользования участками лесного фонда, размер платежа.

Предметом обложения лесной податью являются лесные ресурсы. К основным лесным ресурсам относятся древесина, отпускаемая на корню, и живица (лесохимическое сырье — сиропообразное смолистое вещество, выделяющееся при ранении хвойных деревьев, основное сырье для получения канифоли и скипидара), а также техническое и лекарственное сырье. При пользовании лесным фондом заготавливаются и второстепенные лесные ресурсы (пни, луб, кора, береста, пихтовая, сосновая и еловая лапа, новогонные елки).

В состав побочных пользований входит большой перечень пищевых продуктов. К ним следует отнести дикорастущие плоды и ягоды, свежие и сухие: яблоки (дички), груши (дички), боярыш-

ник, иргу, шиповник, алычу, кизил, терн, калину, рябину, малину, ежевику, землянику, клюкву, бруснику, голубику, морошку, чернику, облепиху и др.; орехи: лещину, кедровые, грецкие; грибы и многие другие пищевые продукты.

Для удовлетворения местных нужд осуществляется сенокошение, размещение ульев и пасек, заготовка древесных соков, сбор дикорастущих грибов и ягод, лекарственных растений, мха и др.

Граждане имеют право бесплатно находиться на территории лесного фонда и лесов, не входящих в лесной фонд, собирать для собственных нужд дикорастущие плоды, ягоды, орехи, грибы, другие пищевые лесные ресурсы, лекарственные растения и техническое сырье, участвовать в культурно-оздоровительных, туристических и спортивных мероприятиях, охотиться, если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Налоговая база определяется как объем лесных ресурсов, который фактически изъят плательщиком, или как площадь предоставленного в пользование плательщика участка лесного фонда. Параметры облагаемой базы указываются в лесорубочных билетах или других разрешительных документах на пользование лесным фондом. При аренде участков лесного фонда облагаемая база определяется как ожидаемый годовой объем лесных ресурсов, который может быть изъят при использовании арендуемого участка лесного фонда в соответствии с условиями, установленными договором аренды.

Единицами измерений налоговой базы могут выступать объемные (кубометры, декалитры), весовые (тонны) или площадные (гектары) единицы.

Выбор той или иной единицы измерения при оценке лесных ресурсов определяется удобством пользования и сложившимися традициями. Например, для оценки древесины на корню используются объемные показатели (кубометры), для расчета платежей за сенокосы — площадные показатели (гектары), при заготовке древесных соков — декалитры.

Налоговый период. Ранее было показано, что лесные подати являются региональным налогом. Поэтому, как и для любого другого налога, для этих податей должен быть установлен налоговый период. Однако принцип обязательности элементов налога был впервые сформулирован в первой части НК РФ. Лесные же подати установлены до вступления в силу НК РФ. Ни в одном из документов, названных в начале данного параграфа, этот элемент лесных податей не определен в явной форме.

Вместе с тем, как отмечено выше, при определении налоговой базы ее параметры указываются в лесорубочных билетах или других разрешительных документах, а при аренде участков база определяется как ожидаемый годовой объем лесных ресурсов, который может быть изъят при использовании арендуемого участка в соответствии с условиями договора аренды.

Поэтому, очевидно, налоговая база по лесным податям определяется на момент выдачи (заключения) указанных документов. Здесь, впрочем, следует иметь в виду, что исчисленная на эту дату база может быть откорректирована и сумма лесных податей пересчитана по основаниям, которые будут названы далее в данном параграфе при рассмотрении порядка исчисления податей.

Льготы по платежам за пользование лесным фондом. От платежей за пользование лесным фондом для собственных нужд освобождаются:

1) участники Великой Отечественной войны, а также граждане, на которых законодательством распространены социальные гарантии и льготы участников Великой Отечественной войны;

2) инвалиды I и II групп;

3) пенсионеры, проживающие в сельской местности;

4) лица, пострадавшие от стихийных бедствий;

5) вынужденные переселенцы;

6) крестьянские (фермерские) хозяйства;

7) представители коренных малочисленных народов.

Объемы лесопользования для собственных нужд устанавливаются в соответствии с нормативами, утвержденными органами государственной власти субъектов РФ.

В договоре аренды предусматривается также возможность снижения арендной платы в течение нормативного срока ввода в действие производственных мощностей по заготовке и переработке лесопроductии и другие условия, устанавливаемые соглашением между арендатором и арендодателем.

Государственными органами субъектов РФ практикуется также установление предельных нормативов для побочного пользования лесом: заготовки грибов, ягод, орехов, лекарственных растений. В ряде субъектов РФ установление этих нормативов производится ежегодно в зависимости от урожая таких продуктов.

Ставки лесных податей устанавливаются за единицу лесного ресурса (м^3 древесины, хвороста, веточного корма; кг грибов, ягод, чаги, мха; т живицы, коры деревьев и др.), а по отдельным видам лесопользования — за гектар находящихся в пользовании участков

лесного фонда (сенокошение, пастьба скота, создание плантаций лекарственных растений и др.).

Плата за древесину, разрешенную к рубке, исчисляется исходя из объема древесины (м^3) и минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню, установленных Правительством РФ, и ставок, установленных органами власти субъектов РФ, размер которых не может быть ниже величины минимальных ставок. Минимальные ставки платы за древесину включают налог на земли лесного фонда.

Ставки лесных податей за другие виды лесопользования (побочное лесопользование, заготовка живицы и второстепенных лесных ресурсов, пользование участками лесного фонда для культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей и для нужд охотничьего хозяйства) устанавливаются органами государственной власти субъектов РФ по согласованию с территориальными органами федерального органа управления лесным хозяйством в соответствующих субъектах РФ или определяются по результатам лесных аукционов.

Величина вышеуказанных ставок определяется с учетом наличия того или иного сырьевого ресурса, объемов второстепенных лесных ресурсов на конкретном участке лесного фонда, территориального размещения побочных лесопользований по их видам и количественной и качественной оценки на основании методик специализированных проектных и научных организаций с учетом накопленного практического опыта лесопользования.

Арендная плата определяется на основе ставок лесных податей.

Установление ставок лесных податей и ставок арендной платы (за исключением минимальных ставок платы за древесину, отпускаемую на корню), а также платы за перевод лесных земель в не-лесные земли относится к полномочиям органов власти субъектов РФ. Размер платежей определяется по каждому участку лесного фонда. При проведении лесных аукционов размер платы за пользование участками лесного фонда устанавливается по результатам указанных аукционов.

Как было отмечено выше, важнейшим видом лесопользования является заготовка древесины. В этом случае территориальный орган управления лесным хозяйством передает участки лесного фонда лесопользователю. Таким образом осуществляется «отпуск древесины на корню».

Размеры лесных податей при отпуске древесины на корню рассчитываются исходя из ставок за 1 м^3 отпускаемой древесины.

Конкретные ставки лесных податей за древесину на корню устанавливаются органами государственной власти субъектов РФ или определяются по результатам лесных аукционов. Ставки устанавливаются на уровне не ниже минимальных ставок, устанавливаемых Правительством РФ.

До принятия Лесного кодекса РФ минимальные ставки лесных податей при отпуске древесины на корню устанавливались на основе Методических рекомендаций по расчету минимальных ставок лесных податей и ставок арендной платы при передаче участков лесного фонда в аренду, утвержденных Федеральной службой лесного хозяйства России по согласованию с Комитетом РФ по политике цен от 01.02.94 г., или в ином порядке. Минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, применяются при отпуске древесины в порядке рубок главного пользования и прочих рубок. При заготовке древесины в порядке рубок промежуточного пользования минимальные ставки уменьшаются:

- при прореживании и выборочных санитарных рубках — на 50%;
- при других рубках промежуточного пользования — на 30%.

Минимальные ставки лесных податей за пользование лесными ресурсами (или лесные таксы, или ставки лесных податей, или корневые цены) в условиях свободного рыночного ценообразования на продукцию, получаемую в результате использования лесных ресурсов, рассчитываются как разница от вычитания из рыночной цены лесной продукции суммы затрат, необходимых для получения лесной продукции, и нормальной прибыли лесопользователя:

$$C_{\min} = C_{\text{рын}} - (З + П).$$

Лесные таксы входят в единую систему рыночных цен на товары, получаемые из лесных ресурсов: цены франко-пень (древесина на корню), франко-у пня (нестрелеванная древесина в лесу), франко-лесосека (верхний склад), франко-лесная дорога, франко-нижний склад, франко-вагон-станция отправления, франко-двор потребителя и т.д. Названная последовательность цен по видам франко отражает повышающиеся ступени готовности древесного сырья к конечному потреблению.

Минимальные ставки лесных податей необходимы, они обеспечивают равновыгодность производства и реализации продукции лесопользователей независимо от того, в каких конкретных природно-экономических условиях ведется лесопользование. При отсутствии таких ставок велика вероятность продажи древесных ресурсов по заниженным ценам лесопользователями, ведущими

эксплуатацию лесных ресурсов в более благоприятных условиях.

Ставки лесных податей должны содержать только избыточный чистый доход лесопользователя, т.е. ренту, которую лесопользователь может получить сверх нормальной прибыли в результате заготовки и реализации лесной продукции.

В настоящее время минимальные ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, устанавливаются Правительством РФ. Они регулярно пересматриваются в связи с изменением уровня рыночных цен на продукцию из древесины и величины затрат на производство этой продукции.

Органы власти субъектов РФ по согласованию с территориальными органами управления лесным хозяйством устанавливают конкретные ставки лесных податей при отпуске древесины на корню.

Минимальные ставки лесных податей можно рассматривать как нижнюю границу рыночной цены используемых лесных ресурсов. Они применяются:

- 1) при продаже древесины на корню и выдаче разрешений на право пользования другими ресурсами леса с торгов, аукционов и конкурсов в качестве начальной (стартовой) цены;
- 2) расчете суммы арендной платы за пользование лесным фондом;
- 3) иных разрешенных формах отпуска древесины на корню;
- 4) определении сумм материальной ответственности за лесонарушения.

При отпуске древесины на корню в порядке сплошных санитарных рубок в насаждениях, поврежденных вредителями и болезнями леса, ветром, пожарами и в результате других стихийных бедствий, минимальные ставки устанавливаются органами исполнительной власти субъектов РФ в зависимости от качества древесины на корню и спроса на нее, вплоть до полного освобождения лесопользователей от платы.

Расчет минимальных ставок лесных податей состоит из следующих шести этапов:

- 1 — выделение лесотаксовых районов;
- 2 — деление территории лесотаксовых районов по разрядам такс;
- 3 — определение по лесотаксовым районам рыночных цен на деловые сортаменты по породам и категориям крупности, дровяную древесину в разрезе древесных пород;

- 4 — расчет по лесотаксовым районам себестоимости заготовки 1 м³ древесины в разрезе пород, деловой древесины по категориям крупности, дров и по градациям расстояния вывозки;
- 5 — определение по лесотаксовым районам нормативной (нормальной) рентабельности лесозаготовок;
- 6 — расчет по лесотаксовым районам минимальных ставок лесных податей, т.е. построение прейскуранта лесных такс, в разрезе пород, сортиментов, их крупности и градаций расстояния вывозки.

Для каждого лесотаксового района составляется свой прейскурант такс по следующей форме (табл. 4.3):

Таблица 4.3

Лесные таксы на древесину, отпускаемую на корню, руб./м³

Республика (край, область, автономное образование) _____
Лесотаксовый район _____

Древесные породы	Деловая древесина			Дровяная древесина
	крупная	средняя	мелкая	
Первый разряд такс (расстояние вывозки до 10 км)				
Сосна				
Кедр				
Ель, пихта				
Второй разряд такс (расстояние вывозки от 10,1 до 25 км)				
Сосна				
Кедр				
Ель, пихта				

Минимальные ставки лесных податей на древесину зависят от двух групп факторов (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Рентообразующие факторы (определяют индивидуальную эффективность производства лесной продукции по каждой отдельной лесосеке (делянке)): 1) виды древесных пород; 2) категории качества древесины (деловая и дровяная); 3) категории ее крупности для деловой древесины; 4) градации расстояния вывозки	Экономико-географические факторы (более общие факторы, действующие на обширных пространствах, — в пределах области (республики, края, автономного образования) или отдельных административных районов): 1) устанавливаемые органами власти РФ районные коэффициенты и различного рода надбавки к зарплате, изменяющие уровень затрат на производство; 2) местные налоги, платежи, льготы и т.п. — все то, что оказывает влияние на уровень чистой прибыли лесопользователя;

	3) рельеф местности, климатические и иные природные факторы, определяющие условия произрастания лесных пород, их продуктивность, компактность размещения насаждений по территории, условия заготовки и транспортировки; 4) степень истощенности лесосырьевых ресурсов, развитость дорожной сети; 5) расположение по отношению к основным потребителям сырья, вид используемого транспорта, вид франко-поставки древесного сырья, основные сортаменты, что сказывается прежде всего на уровне цен на лесную продукцию; 6) наиболее характерная технология проведения лесозаготовительных работ, используемая техника, наиболее характерная мощность лесозаготовительных предприятий, выраженность сезонности лесозаготовительных работ

При проведении лесотаксового районирования используются данные о природном, лесорастительном, лесохозяйственном, лесоэкономическом и общеэкономическом районировании, материалы генеральных схем развития лесного хозяйства и лесной промышленности, законодательные акты государственных органов власти, решения местных органов власти, изучаются биржевые данные о продажах круглых лесоматериалов, отчетные данные лесхозов и леспромхозов о себестоимости и ценах реализации, привлекаются и другие необходимые для районирования источники информации.

Территория лесного фонда в границах лесотаксового района распределяется по грациям расстояния вывозки древесины (разрядам такс) к пунктам ее реализации целыми кварталами. Устанавливаются 7 разрядов: первый — до 10 км, второй — от 10,1 до 25 км, третий — от 25,1 до 40 км, четвертый — от 40,1 до 60 км, пятый — от 60,1 до 80 км, шестой — от 80,1 до 100 км, седьмой — от 100,1 км и дальше.

Порядок исчисления. Сумма лесных податей, подлежащая уплате плательщиком, определяется государственными органами управления лесным хозяйством и указывается в лесорубочных билетах и в других разрешительных документах на право пользования лесным фондом.

Плата за древесину, отпускаемую на корню, исчисляется органами лесного хозяйства на основании ставок лесных податей при

отводе лесосек и насаждений в рубку и указывается в ведомости материально-денежной оценки лесосек и в лесорубочном билете (ордере). Наставление по отводу и таксации лесосек в лесах РФ утверждено приказом Федеральной службы лесного хозяйства России от 15.06.93 г. № 155.

При отпуске древесины по количеству заготовленных лесоматериалов, в случаях когда общее количество фактически заготовленной древесины не совпадает с количеством, предусмотренным в лесорубочном билете (ордере), производится перерасчет платежей. При этом причитающаяся сумма доплаты за древесину вносится в бюджет в 5-дневный срок со дня освидетельствования заготовленной древесины, а излишне внесенная сумма засчитывается лесопользователю при очередном платеже.

Если при отпуске древесины с учетом по площади и числу деревьев, назначенных в рубку, количество фактически заготовленной древесины превысило количество, указанное в лесорубочных билетах (ордерах) более чем на 10%, лесопользователь оплачивает все дополнительно заготовленное количество древесины.

С лесопользователей, получивших более высокий выход деловой древесины в связи с переработкой дров и древесных отходов, плата за дополнительно полученную деловую древесину не взимается.

Перерасчет платежей за древесину производится также в случаях:

- изменения в установленном порядке ставок лесных податей;
- исправления технических ошибок, допущенных владельцами лесного фонда при производстве материальной и денежной оценки древесины на корню (неправильного применения сортиментных таблиц, ставок лесных податей и т.д.);
- аннулирования лесорубочного билета (ордера) в связи с возникновением обстоятельств, не зависящих от лесопользователя, а также в связи с выдачей лесорубочного билета (ордера) с нарушением правил пользования лесным фондом; излишне выписанным лесосечным фондом; заменой лесосек (в том числе начатых рубкой), отведенных в здоровых насаждениях, на лесосеки в насаждениях, поврежденных стихийными бедствиями, болезнями и вредителями леса.

При аннулировании лесорубочного билета (ордера) по причине отказа лесопользователя от права на пользование участками лесного фонда, нарушений установленных правил пользования лесным фондом и причинения значительного ущерба лесному фонду, систематического или более трех месяцев в течение года невнесения платежей перерасчет платы за древесину не производится.

При изменении ставок лесных податей перерасчет платежей за древесину, отпущенную по ранее выданным лесорубочным билетам (ордерам), производится только в том случае, если срок уплаты наступает после пересмотра ставок.

Независимо от способа учета древесины, отпускаемой на корню, за допущенные недорубы и неначатые рубкой лесосеки платежи за древесину лесопользователю не возвращаются, а за неполное использование древесины на начатых рубкой лесосеках с лесопользователей взыскивается неустойка.

Основаниями для окончательного расчета с лесопользователем являются:

- 1) лесорубочный билет (ордер);
- 2) акты освидетельствования мест рубок;
- 3) данные бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) справка лесопользователя, подтверждающая количество фактически заготовленной древесины;
- 5) документы по перерасчету платежей;
- 6) протоколы о лесонарушениях;
- 7) акты документальных проверок лесхозов и лесопользователей.

Порядок и сроки внесения платы за древесину, отпускаемую на корню, устанавливаются федеральным законодательством, а порядок и сроки уплаты лесных податей при пользовании иными лесными ресурсами устанавливаются региональными или местными органами власти.

Лесопользователи, за исключением арендаторов, вносят лесные подати в виде разовых (при малых объемах вырубki) и (или) регулярных платежей в течение всего срока действия документа, разрешающего пользование лесным фондом.

Плата за древесину вносится в банки или учреждения связи РФ.

Сроки внесения платы за древесину, отпускаемую на корню: 15 февраля, 15 сентября, 15 ноября, 15 декабря — по 15%; 15 марта, 15 апреля, 15 июня, 15 июля — по 10%. Плата полностью вносится в доход бюджета в том календарном году, на который выделен лесосечный фонд.

Лесопользователи вносят в доход бюджета плату за древесину, отпускаемую на корню, по установленным срокам, исходя из общей стоимости древесины, отпущенной по всем лесорубочным билетам из лесосечного фонда данного года.

За древесину, отпускаемую по ордерам на мелкий отпуск древесины на корню или валежной древесины, платеж вносится в доход

бюджета всеми лесозаготовителями при получении в лесхозах или лесничествах ордеров. При отпуске древесины на корню по каждому лесорубочному билету в объеме до 500 м³ сумма платы за древесину по срокам не разбивается, а вносится в бюджет полностью перед выпиской лесорубочного билета. В таком же порядке вносится в бюджет плата за древесину по лесорубочным билетам, выданным в счет лесосечного фонда будущего года.

При досрочном окончании заготовки древесины по всем лесорубочным билетам лесопользователи вносят в доход бюджета плату за древесину по предстоящим срокам платежа в пятидневный срок после окончания заготовки древесины.

Лесхозы осуществляют контроль за досрочным окончанием заготовки древесины лесопользователями и принимают меры к обеспечению своевременного внесения в доход бюджета платы за досрочно заготовленную древесину.

При получении лесопользователями лесорубочных билетов по лесосечному фонду текущего года после наступления очередных сроков платы за древесину, отпускаемую на корню, лесопользователи вносят в бюджет все суммы причитающихся платежей по истекшим срокам уплаты в первый наступающий срок уплаты.

Лесхозы не позднее 20 числа каждого месяца представляют налоговым органам по месту своего нахождения отчет по состоянию на 15 число каждого месяца за истекший период текущего года:

- 1) о количестве древесины, разрешенной лесопользователям к заготовке;
- 2) платежах за древесину;
- 3) суммах неустоек и ущерба за лесонарушения.

Лесопользователи ежегодно, не позднее 1 марта следующего года, представляют налоговым органам по месту лесопользования перерасчет лесных податей за древесину, отпускаемую на корню, по лесосечному фонду истекшего года и причитающиеся платежи перечисляют в бюджет не позднее 15 марта.

Арендная плата за пользование лесным фондом

По договору аренды участка лесного фонда лесхоз (арендодатель) обязуется предоставить лесопользователю (арендатору) участок лесного фонда за плату на срок от 1 до 49 лет для осуществления одного или нескольких видов лесопользования.

Участки могут передаваться в аренду одному или нескольким арендаторам для осуществления следующих видов лесопользования:

- 1) заготовка древесины;
- 2) заготовка живицы;
- 3) заготовка второстепенных лесных ресурсов (пней, коры, бересты, пихтовых, сосновых, еловых лап, новогодних елок и др.);
- 4) побочное лесопользование (сенокошение, пастьба скота, размещение ульев и пчел, заготовка древесных соков, заготовка и сбор дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов, других пищевых лесных ресурсов, лекарственных растений и технического сырья, сбор мха, лесной подстилки и опавших листьев, камыша, другие виды побочного лесопользования, перечень которых утверждается федеральным органом управления лесным хозяйством);
- 5) пользование участками лесного фонда для нужд охотничьего хозяйства;
- 6) пользование участками лесного фонда для культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей.

Не допускается аренда участков лесного фонда на территориях государственных заповедников.

Арендованные участки по истечении срока аренды в собственность арендатора не переходят. Выкуп и субаренда участков запрещаются.

Предоставление участков лесного фонда в аренду должно осуществляться гласно с учетом интересов населения, проживающего на соответствующей территории.

Участки предоставляются в аренду на основании решений органов власти субъектов РФ, принимаемых по представлению территориальных органов федерального органа управления лесным хозяйством или по результатам лесных конкурсов.

На основании решений органов власти субъектов РФ (без проведения лесного конкурса) участки лесного фонда предоставляются в аренду на срок от 1 года до 5 лет лесопользователям, длительное время осуществляющим свою деятельность на данной территории и имеющим производственные мощности для заготовки и переработки древесины и других лесных ресурсов, а также сельскохозяйственным организациям, расположенным на данной территории.

Основаниями для отказа предоставить участок лесного фонда в аренду (без проведения лесного конкурса) могут быть следующие обстоятельства:

- на данном участке лесного фонда другими гражданами и юридическими лицами осуществляется вид лесопользования, на который претендует заявитель;

- заявление подано с нарушением установленных требований;
- заявитель представил неверные сведения о себе;
- в соответствии с лесным законодательством РФ запрещено осуществление на данном участке заявленного вида лесопользования;
- превышена доля ценных древесных пород на испрашиваемом для заготовки древесины участке лесного фонда более чем на 20% по сравнению со средним показателем в целом по лесхозу, определяемым при проведении лесоустройства.

При предоставлении участков лесного фонда в аренду по результатам лесных конкурсов участки лесного фонда выставляются на лесные конкурсы по решениям органов власти субъектов РФ.

Гражданин или юридическое лицо, выигравшие конкурс, и его организатор подписывают протокол о результатах лесного конкурса. На основании протокола победитель конкурса и арендодатель в указанный в протоколе срок заключают договор аренды участка лесного фонда.

При заключении договора аренды арендодатель обязан предупредить арендатора о правах третьих лиц на предоставляемый в аренду участок лесного фонда (сервитуте, аренде, краткосрочном пользовании и др.). Неисполнение арендодателем этой обязанности дает арендатору право требовать уменьшения арендной платы либо расторжения договора аренды и возмещения убытков.

В случае предоставления в аренду участка площадью свыше 200 га для заготовки древесины на срок более 5 лет арендатор обязан в течение года после подписания передаточного акта представить арендодателю проект организации рубок главного пользования и ведения лесного хозяйства на переданном в аренду участке, а при сроке аренды от 2 до 5 лет — план рубок.

В случае предоставления в аренду на срок более 5 лет участка площадью свыше 200 га для нужд охотничьего хозяйства арендатор обязан в течение года после подписания передаточного акта представить арендодателю проект организации ведения охотничьего хозяйства на переданном в аренду участке.

В случае предоставления в аренду на срок более 5 лет участка лесного фонда независимо от площади для культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей арендатор обязан в течение года после подписания передаточного акта представить арендодателю проект организации использования переданного в аренду участка для указанных целей.

Подписанный договор аренды подлежит государственной регистрации в порядке, установленном гражданским законодательством, и считается заключенным с момента регистрации.

Арендатор обязан своевременно вносить арендную плату за пользование участком лесного фонда, размер и порядок внесения которой определяются договором. Размер платы устанавливается по соглашению сторон с учетом:

- вида лесопользования;
- размера участка;
- годового размера лесопользования на арендуемом участке лесного фонда;
- действующих ставок лесных податей за данный вид лесопользования.

Арендная плата устанавливается за весь арендуемый участок как сумма платежей по видам лесопользования, предусмотренным договором аренды. При заготовке древесины в порядке рубок главного пользования арендная плата не может быть меньше размера, исчисленного по минимальным ставкам платы за древесину, отпускаемую на корню.

Следовательно, несмотря на то что арендный платеж по своей природе не отвечает признакам налога (ст. 8 НК РФ), для определения размера арендной платы существенное значение приобретает выявление величины платежа за древесину, отпускаемую на корню.

Арендная плата взимается исходя из установленного ежегодно размера отпуска древесины (живицы) на участке, переданном в аренду.

Определение арендной платы базируется на ряде принципов. Главным отличием лесопользования на основе аренды от краткосрочного лесопользования является то, что в краткосрочном лесопользовании в основном устанавливается точный объем фактического изъятия лесосырьевых ресурсов с данного участка или точный объем лесосырьевых ресурсов, подлежащих изъятию. Поэтому оплата устанавливается исходя из объема лесосырьевых ресурсов, которые фактически изъяты или должны быть изъяты.

При аренде определяется ожидаемый среднегодовой объем лесосырьевых ресурсов, который может быть снят при нормальном использовании арендуемого участка. Именно этот ожидаемый потенциальный объем сбора ресурсов является объектом арендной платы. В этой связи по большинству ресурсов устанавливается го-

довая ставка арендной платы на 1 га площади участка исходя из его потенциальной продуктивности, а по древесине — на 1 м³.

Сумма годовой арендной платы рассчитывается по формуле

$$АП = T \cdot M,$$

где *АП* — сумма годовой арендной платы с участка лесного фонда, взятого в аренду; *T* — средняя ставка лесных податей за 1 м³ древесины на корню, отведенной в рубку на предстоящий год в соответствии с планом рубок; *M* — устанавливаемый договором аренды годовой объем изъятия лесосырьевого ресурса.

Для учета инфляции ставки арендной платы необходимо периодически пересматривать. Периодичность пересмотров зависит:

- 1) от изменения ставок лесных податей;
- 2) установленных договором сроков внесения арендной платы;
- 3) характера использования участка (сезонное или постоянное).

В каждом конкретном случае решение о порядке изменения ставок арендной платы должно быть отражено в договоре.

Плата за древесину в объеме, предусмотренном договором аренды, производится по действующим ставкам лесных податей за древесину на корню в порядке, установленном арендным договором. Как было сказано выше, в договоре может быть определен и порядок пересмотра ставок платежей.

Сумма арендных платежей не зависит от изменений качества арендуемых участков лесного фонда, вызванных хозяйственной деятельностью арендатора.

В начальный период освоения участка, переданного для заготовки древесины по результатам лесных конкурсов (период создания и развития производственных мощностей), размер арендной платы устанавливается в соответствии с объемами заготовки древесины, которые определены договором аренды на этот период. Продолжительность начального периода освоения устанавливается в договоре аренды, но не может превышать трех лет.

За древесину, заготавливаемую арендатором при рубках промежуточного пользования на участке, переданном ему для осуществления рубок главного пользования, арендная плата не взимается. Иными словами, арендатор обладает правом бесплатного проведения рубок промежуточного пользования на арендованных участках с присвоением себе заготовленной древесины.

После регистрации договора аренды и получения лесорубочного билета или лесного билета арендатор приобретает право осуще-

ствлять лесопользование в объемах, определенных договором, а также производить на арендованном участке строительство лесовозных дорог, пунктов хранения древесины, других строений и сооружений, необходимых для организации лесопользования.

При возникновении независящих от арендатора обстоятельств, приведших к существенному ухудшению условий лесопользования, предусмотренных договором аренды, или состояния участка, арендатор вправе потребовать замены участка (его части), либо увеличения размера участка, либо уменьшения арендной платы, но не ниже уровня годового платежа, исчисленного по минимальным ставкам платы за древесину, отпускаемую на корню.

Арендатор, выполняющий обязательства по договору аренды, по истечении срока договора имеет преимущественное право на заключение договора аренды на новый срок.

Арендодатель имеет право осуществлять контроль за соблюдением арендатором требований лесного законодательства РФ, норм ведения лесного хозяйства и условий договора.

Условия договора аренды могут быть изменены по следующим основаниям:

- 1) при изменении состояния лесного фонда в результате пожаров, ветровалов, повреждения леса вредителями и болезнями и др.;
- 2) при изменении объемов лесопользования и лесохозяйственных мероприятий в связи с проведением очередного лесоустройства;
- 3) при изменении в установленном порядке правил или режима лесопользования;
- 4) при изъятии в установленном порядке земель лесного фонда для государственных или иных нужд;
- 5) при отказе арендатора от осуществления отдельных видов лесных пользований.

§ 4. Водный налог

Плата за использование водных ресурсов существовала в России еще в 1920–30-е гг. Она взималась с единицы орошаемой поверхности для возмещения расходов по эксплуатации водохозяйственных систем. Плательщиками являлись юридические и физические лица, а облагаемой базой — сельскохозяйственный доход. С завершением коллективизации водный сбор был отменен. В 1949–1956 гг. в СССР платили за воду, подаваемую ороситель-

ными системами. Размер платы определялся пропорционально эксплуатационным расходам управлений оросительных систем. В 1982—1998 гг. существовала плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем.

Водным кодексом РФ от 16.11.1995 г. предусмотрена система платежей, связанная с использованием водными объектами:

- плата за пользование водными объектами (водный налог);
- плата, направляемая на восстановление и охрану водных объектов.

На момент вступления в силу ВК РФ плата за пользование водными объектами взималась в форме платы за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем, которую уплачивали организации еще в советское время.

Согласно Кодексу плата, направляемая на восстановление и охрану водных объектов, должна перечисляться в целевой бюджетный фонд восстановления и охраны водных объектов для финансирования мероприятий по рациональному использованию, восстановлению и охране водных объектов. Однако положения Водного кодекса, а также другие его нормы, касающиеся взимания платежей и порядка их распределения между бюджетами, в настоящее время не применяются, поскольку в целях совершенствования действующей налоговой системы РФ был принят Закон от 06.05.1998 г. «О плате за пользование водными объектами», объединивший плату за пользование водными объектами и плату, направляемую на восстановление и охрану водных объектов, в один платеж — плату за пользование водными объектами. Закон действовал до конца 2004 г., а с 01.01.2005 г. в РФ введен водный налог, предусмотренный главой 25.2 «Водный налог» НК РФ и меняющий отдельные положения действовавшей платы.

Плательщики водного налога — организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование. При этом водопользованием признается юридически обусловленная деятельность граждан и юридических лиц, связанная с использованием водных объектов¹, а названные субъекты, которым пре-

¹ Водный объект — это сосредоточение вод на поверхности суши в формах ее рельефа либо в недрах, имеющее границы, объем и черты водного режима. Поверхностные воды и земли, покрытые ими и сопряженные с ними (дно и берега водного объекта), рассматриваются как единый водный объект. Подземные воды и вмещающие их горные породы также рассматриваются как единый водный объект. В зависимости от физико-географических, гидрорежимных и других признаков

доставлены права пользования этими объектами, называются водопользователями.

Специальным водопользованием признается использование водных объектов с применением сооружений, технических средств и устройств. Оно осуществляется только при наличии лицензии на водопользование, за исключением случаев использования водных объектов для плавания на маломерных плавательных средствах и для разовых посадок (взлетов) воздушных судов. К специальному водопользованию относится пользование водными объектами или их частью для удовлетворения питьевых и бытовых нужд населения, потребностей в воде сельского хозяйства, промышленности, энергетики, водного транспорта, лесосплава, добычи полезных ископаемых из водных объектов, торфа и сапропеля и для иных надобностей, строительства зданий, причалов, портовых и других сооружений (кроме сооружений для защиты от вредного воздействия вод и улучшения качества вод), а также для сброса сточных вод, если указанные виды водопользования производятся с применением определенных Министерством природных ресурсов РФ сооружений, технических средств и устройств, например сооружений по механическому и самотечному забору воды из поверхностных водных объектов, плотин, шлюзов и других водорегулирующих сооружений, гидравлических электростанций, мелиоративных систем, судов (кроме маломерных), используемых в транспортных целях, сплаву леса в плотях и кошелях и ряда иных.

Особое водопользование водных объектов, находящихся в федеральной собственности, предоставляется по решению Правительства РФ для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд.

Специальное и особое водопользование осуществляются на основании лицензии и договора пользования водным объектом, заключаемого водопользователем и органом исполнительной власти субъекта РФ¹.

водные объекты подразделяются: на поверхностные водные объекты, внутренние морские воды, территориальное море РФ, подземные водные объекты.

¹ Договор пользования водным объектом может быть заключен в следующих видах:

- договор долгосрочного пользования водным объектом;
- договор краткосрочного пользования водным объектом;
- договор установления частного водного сервитута.

Водопользователь-гражданин может использовать водные объекты для собственных нужд либо для осуществления предпринимательства. При этом для собственных нужд гражданин вправе свободно использовать водные объекты. Но при осуществлении предпринимательства он может делать это уже только после получения лицензии. И в этом случае он уже как предприниматель является плательщиком водного налога.

Таким образом, физические лица, не занимающиеся предпринимательством, связанным с использованием водных объектов, и, соответственно, не имеющие специальных лицензий, не являются плательщиками водного налога.

В случаях когда водопользователи получают воду через систему ЖКХ, они не являются плательщиками, поскольку здесь нет факта специального и особого водопользования, осуществляемого через лицензирование.

Объектами обложения являются следующие виды пользования водными объектами:

- забор воды из них;
- использование их акватории, за исключением лесосплава в плотях и кошельях;
- их использование без забора воды для целей гидроэнергетики;
- их использование для целей лесосплава в плотях и кошельях.

Таким образом, объектом обложения является вид водопользования, а не целевое использование уже добытой воды.

Одновременно НК РФ определяет перечень видов водопользования, при осуществлении которых не возникает объекта обложения:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река—море) плавания воды для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды и использование акватории для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

- использование акватории для размещения и стоянки плавательных средств, размещения 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;
- использование акватории для проведения мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;
- использование акватории для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водно-транспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- использование акватории для отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;
- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;
- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;
- забор воды для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;
- забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;
- использование акватории для рыболовства и охоты.

Предмет обложения зависит от видов водопользования. Предметом может выступать:

- вода, забранная из водного объекта;
- предоставленное водное пространство;
- количество выработанной электроэнергии;
- древесина, сплавляемая в плотках и кошелях на определенное расстояние.

База обложения. Четырем облагаемым видам водопользования соответствуют четыре особых вида налоговой базы. База обложения определяется как:

1) объем воды, забранной из водного объекта, — при заборе воды¹. База не уменьшается на потери воды при заборе и транспортировке и на объем воды, переданной своим абонентам. Если водопользователь осуществляет забор воды как для удовлетворения собственных нужд, так и для передачи другим водопотребителям, то базой является весь объем забранной воды, включая воду, переданную своим абонентам;

2) площадь предоставленного водного пространства — при использовании акватории, за исключением лесосплава в плотках и кошелях².

Для определения площади акватории, используемой плательщиками, применяются «Рекомендации по нормативам определения площади акватории водных объектов, используемой водопользователями» Министерства природных ресурсов РФ.

Для водопользователей, эксплуатирующих подводные, надводные коммуникации, трубопроводы, кабели связи и другие сооружения, рекомендована следующая формула:

$$S = B_1 \cdot B + P,$$

где S — площадь используемой акватории; B_1 — ширина сооружения; B — ширина реки; P — площадь охранной зоны (принимается в соответствии со Строительными нормами и правилами водопользователя);

3) количество произведенной электроэнергии — при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

4) произведение объема древесины, сплаваемой в плотках и кошелях, выраженного в тысячах кубометров, и расстояния сплава,

¹ Объем забранной воды определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды по состоянию на 1-е число каждого месяца. Если же приборы отсутствуют, объем воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств, в частности с учетом времени работы технологического оборудования, объема выпускаемой продукции, времени работы и производительности насосов. В случае невозможности определения объема воды исходя из времени работы и производительности технических средств объем определяется исходя из норм водопотребления.

² Площадь предоставленного водного пространства устанавливается по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

выраженного в километрах, деленного на 100, — при сплаве дровесины.

По каждому облагаемому виду водопользования база определяется плательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта. Так, при заборе из нескольких рек расчет базы должен производиться раздельно по каждой реке независимо от того, что ставки могут быть одинаковы по их бассейнам. А если ставки различны по одному и тому же объекту (если, например, на нем осуществляются разные виды водопользования), то база определяется также раздельно по каждому водному объекту.

Если в отношении водного объекта установлены различные ставки, база определяется плательщиком применительно к каждой ставке.

Налоговым периодом по водному налогу признается календарный квартал.

Ставки водного налога установлены непосредственно в НК РФ и не могут быть изменены ни Правительством РФ, ни законодательными органами субъектов РФ, которые к тому же лишены права на предоставление льгот. Ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам и видам водопользования в абсолютной величине (в рублях) за единицу измерения налоговой базы (1 тыс. м³ воды; 1 км²; 1 тыс. кВт·ч; 1 тыс. м³ леса на 100 км сплава).

Из приведенных далее таблиц следует, что по бассейнам одних и тех же водных объектов могут быть установлены разные ставки платы. Например, Волга протекает по территории семи экономических районов, в которых применяются четыре разные ставки по бассейну этой реки. То же касается Дона (четыре экономических района — четыре ставки налога) и ряда других водных объектов. Таким образом, при пользовании водными объектами, расположенными в разных субъектах РФ и входящими составной частью в бассейн какой-либо одной реки, водопользователь должен исчислить налог с применением разных ставок.

Ставки устанавливаются в следующих размерах¹:

1. При заборе воды:

- из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования (табл. 4.5);

¹ В приведенных таблицах дана лишь часть ставок.

Таблица 4.5

Экономический район	Бассейн реки, озера	Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м ³ воды забранной	
		из поверхностных водных объектов	из подземных водных объектов
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	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

- территориального моря РФ и внутренних морских вод в пределах установленных кварталных (годовых) лимитов водопользования (табл. 4.6).

Таблица 4.6

Море	Ставка в рублях за 1 тыс. м ³ морской воды
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52

2. При использовании акватории:

- поверхностных водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелках (табл. 4.7);

Таблица 4.7

Экономический район	Ставка (тыс. руб. в год) за 1 км ² используемой акватории
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48

- территориального моря РФ и внутренних морских вод (табл. 4.8).

Таблица 4.8

<i>Море</i>	<i>Ставка (тыс. руб. в год) за 1 км² используемой акватории</i>
Балтийское	33,84
Белое	27,72
Баренцево	30,72
Азовское	44,88
Черное	49,80
Каспийское	42,24

3. При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики (табл. 4.9).

Таблица 4.9

<i>Бассейн реки, озера, моря</i>	<i>Ставка в рублях за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии</i>
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

4. При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях (табл. 4.10).

Таблица 4.10

<i>Бассейн реки, озера, моря</i>	<i>Ставка в рублях за 1 тыс. м³ сплаваемой в плотках и кошелях древесины на каждые 100 км сплава</i>
Нева	1656,0
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	1705,2
Прочие реки бассейна Балтийского моря	1522,8
Северная Двина	1650,0
Прочие реки бассейна Белого моря	1454,4
Печора	1554,0

При исчислении водного налога за пользование акваторией водного объекта ставка установлена в тысячах рублей за 1 км² в год. Поэтому налог за отдельно взятый налоговый период (квартал) исчисляется как $\frac{1}{4}$ суммы налога, исчисленной по годовой ставке.

Следует отметить, что ставки за забор воды, использование акватории водных объектов установлены только по внутренним водным объектам, территориальному морю и внутренним морским водам; таким образом, на исключительную экономическую зону РФ юрисдикция налога не распространяется.

Установлены несколько льготных ставок:

- ставка при заборе воды для снабжения населения — 70 руб. за 1 тыс. м³ воды. Условия, связанные с таким забором, должны отражаться в лицензии, выдаваемой МПР РФ. Если снабжение населения осуществляется не непосредственно плательщиком (забранная вода передается другим организациям) и в лицензии не указано соответствующее целевое использование воды, то ставки за пользование водными объектами, связанное с забором воды для населения, данным плательщиком не применяются.

К забору воды для водоснабжения населения относится забор воды только для водоснабжения жилого фонда — городского, сельского, поселкового (государственного, муниципального, индивидуального, кооперативного, общественного, находящегося на балансе предприятий и организаций).

Потери воды при заборе и транспортировке до населения относятся к собственным нуждам организаций ЖКХ, и водный налог за данные объемы забранной, но впоследствии потерянной воды исчисляется по общеустановленной налоговой ставке;

- в 2005 г. плательщики, осуществляющие эксплуатацию объектов теплоэнергетики и атомной энергетики с использованием прямой схемы водоснабжения, исчисляют налог по ставкам с коэффициентом 0,85 при заборе воды для технологических нужд по объемам забора воды в пределах установленных лимитов. Если водопользователь самостоятельно не осуществляет эксплуатацию объектов теплоэнергетики, а только передает им забранную воду, он исчисляет налог по ставке без применения коэффициента.

Водопотребление в России нормируется. При превышении установленных лимитов забора воды налоговые ставки применяются в пятикратном размере. Лимиты водопотребления утверждаются МПР РФ в целом на год или на месяц и указываются в лицензии. Лимиты водопотребления устанавливаются по каждому водному объекту, виду водопользования, а также могут определяться по целям использования забираемых вод (для собственных производственных нужд, для подачи сторонним водопотребителям-организациям, для водоснабжения населения и т.д.). Так как налоговым

периодом по водному налогу определен квартал, то и величина фактического забора должна сравниваться с квартальным лимитом забора. Если водопользователю установлен только годовой лимит, то квартальная величина лимита исчисляется делением величины годового лимита на четыре. Если же утверждены месячные лимиты, то суммируются лимиты месяцев, составляющих тот или иной квартал.

Порядок исчисления. Сумма налога по итогам каждого налогового периода определяется плательщиком самостоятельно как произведение базы и соответствующей ей ставки. Общая сумма налога представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, в отношении всех видов водопользования.

Порядок и сроки уплаты. Водный налог уплачивается по месту нахождения используемого водного объекта. Если используются несколько водных объектов, в том числе расположенных на территориях разных субъектов РФ, то налог уплачивается по месту каждого водного объекта.

НК РФ не оговаривает решение вопроса о порядке уплаты налога при нахождении водного объекта на территории нескольких субъектов РФ. Однако при решении вопроса об уплате водного налога следует руководствоваться тем, что объектом обложения является пользование водным объектом и уплата налога должна производиться по месту фактического водопользования. Кроме того, договором пользования водным объектом, расположенным на территории нескольких субъектов РФ, который водопользователь заключает со всеми органами исполнительной власти соответствующих субъектов РФ либо с их согласия с одним из этих органов, могут быть определены параметры объекта обложения соответствующего субъекта РФ.

Налог подлежит уплате в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Поскольку налоговый период для всех водопользователей одинаков, то при пользовании водными объектами в течение 2005 г. налог подлежит уплате за I—III кварталы не позднее соответственно 20 апреля, 20 июля, 20 октября этого года, а за IV квартал налог вносится не позднее 20 января 2006 г.

Налоговая декларация представляется плательщиком в налоговый орган по местонахождению объекта обложения в срок, установленный для уплаты налога. Известно, что плательщик обязан встать на налоговый учет по месту каждого водопользования. Иными словами, декларация должна представляться в налоговую ин-

спекцию, которой подведомственна территория, где осуществляется соответствующее водопользование.

Плательщики — иностранные лица представляют также копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование, в срок, установленный для уплаты налога.

§ 5. Земельный налог

Сразу оговоримся: 2005 г. — переходный с точки зрения порядка поземельного обложения. В течение этого года порядок взимания земельного налога по-прежнему регламентировался Законом РФ от 11.10.1991 г. «О плате за землю» и соответствующими законами субъектов РФ. Порядок применения названного Закона установлен Инструкцией МНС от 21.02.2000 г. Вместе с тем с начала 2005 г. вступила в силу глава 31 НК РФ «Земельный налог», а с 2006 г. упомянутый Закон «О плате за землю» утратил силу. Предполагалось, что за 2005 г. органы представительной власти муниципальных образований примут нормативные правовые акты, устанавливающие этот налог на своих территориях. В настоящей главе мы будем рассматривать порядок поземельного обложения, основываясь на нормах НК РФ.

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 их территориях.

Устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований (законодательные органы 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 Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий плательщиков.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, являющиеся:

1) собственниками земли (лица, являющиеся собственниками земельных участков);

2) землепользователями (лица, владеющие и пользующиеся участками на праве постоянного (бессрочного) пользования или на праве пожизненного наследуемого владения).

Не признаются плательщиками организации и физические лица в отношении участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им в аренду.

При этом «национальная принадлежность» организаций и физических лиц не имеет значения.

До выдачи свидетельства на право собственности на землю, пожизненного наследуемого владения, пользования земельными участками членам жилищно-строительных, дачно-строительных и гаражно-строительных кооперативов, садоводческих, огороднических и животноводческих товариществ плательщиками земельного налога являются кооперативы и товарищества, которые представляют налоговые декларации по налогу в налоговые органы того района, на территории которого находятся участки.

Организации и предприниматели, перешедшие на упрощенную систему обложения, являются плательщиками земельного налога. Не освобождаются от уплаты этого налога также и плательщики единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Для организаций же, крестьянских (фермерских) хозяйств и предпринимателей, переведенных на уплату единого сельскохозяйственного налога в соответствии с главой 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)» НК РФ, уплата земельного налога заменяется уплатой единого сельскохозяйственного налога.

Учет плательщиков производится налоговыми инспекциями ежегодно по состоянию на 1 июня.

Объектом налогообложения земельным налогом признаются названные выше права на земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Одновременно НК РФ не признает объектом обложения земельные участки:

- изъятые из оборота по законодательству;
- ограниченные в обороте по законодательству, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия, объектами, включенными в список Всемирного наследия, историко-куль-

турными заповедниками, объектами археологического наследия;

- ограниченные в обороте по законодательству, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- ограниченные в обороте по законодательству, в пределах лесного фонда;
- ограниченные в обороте по законодательству, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Предметом обложения земельным налогом является земельный участок.

База обложения определяется как кадастровая стоимость земельных участков. Поэтому размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности плательщиков и устанавливается в виде стабильных платежей за земельный участок в расчете на год.

Налоговая база в отношении участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам Москве и Санкт-Петербургу). При этом база в отношении доли участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего участка, пропорциональная указанной доле участка.

Кадастровая стоимость участка определяется в соответствии с земельным законодательством. В настоящее время действуют три документа, регламентирующие кадастровую оценку земель: «Временные методические рекомендации по кадастровой оценке стоимости земельных участков», утвержденные Комитетом РФ по земельным ресурсам и землеустройству; «Методика государственной кадастровой оценки земель лесного фонда РФ», а также «Методика государственной кадастровой оценки земель поселений», утвержденные Федеральной службой земельного кадастра РФ 17.10.2002 г.

База определяется в отношении каждого участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января. База определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых плательщиками признаются разные лица либо установлены различные ставки.

Организации определяют базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Предприниматели определяют базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

База для физических лиц, не являющихся предпринимателями, определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами, осуществляющими ведение земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

База уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере 10 тыс. руб. на одного плательщика на территории одного муниципального образования (городов Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий плательщиков:

- Героев Советского Союза, Героев РФ, полных кавалеров ордена Славы;
- 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;
- инвалидов с детства;
- ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с законами «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», «О социальной защите граждан РФ, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» и «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне»;

- физических лиц, принимавших в составе подразделений особо-го риска участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- 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.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер базы, определенной в отношении участка, база принимается равной нулю.

НК РФ устанавливает особый порядок определения базы в отношении участков, находящихся в общей собственности. База определяется для каждого из плательщиков, являющихся собственниками данного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности. В отношении участков, находящихся в общей совместной собственности, база определяется для каждого из плательщиков, являющихся собственниками данного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, база в отношении данного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на участок.

Если приобретателями названных объектов выступают несколько лиц, база в отношении части 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 по земельному налогу признается календарный год. Для организаций и предпринимателей могут устанавливаться отчетные периоды — первый квартал, второй квартал и третий квартал календарного года.

Налоговые ставки устанавливаются актами представительных органов муниципальных образований (законами 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, принадлежащей на объект, не относящийся к названным фонду и объектам) или для жилищного строительства;

приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

- 1,5% — в отношении прочих земельных участков.

Допускается также установление дифференцированных ставок в зависимости от категорий земель или разрешенного использования участка.

Льготы по взиманию земельного налога. От уплаты земельного налога полностью освобождаются (табл. 4.11):

Таблица 4.11

Категории лиц	В отношении каких участков предоставлено освобождение
1	2
Организации и учреждения уголовно-исполнительной системы	Предоставленных для выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций
Организации	Занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования
Организации	Занятых объектами мобилизационного назначения и мобилизационными мощностями, законсервированными или не используемыми в производстве; всеми видами мобилизационных запасов (резервов) и другим имуществом мобилизационного назначения, отнесенным к создаваемым страховым запасам; испытательными полигонами, снаряжательными базами, аэродромами, объектами единой системы организации воздушного движения, отнесенными к объектам особого назначения
Религиозные организации	На которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения
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%	Используемых ими для осуществления уставной деятельности
Организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций	Используемых ими для производства и реализации товаров (за исключением ПАТ, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ

1	2
инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%	по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг)
Учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов	Используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям
Организации народных художественных промыслов	Находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий этих промыслов
Физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ, а также общины таких народов	Используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов
Научные организации РАН, РАМН, РАСХН, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств	Находящихся под зданиями и сооружениями, используемых ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности
Организации — резиденты особой экономической зоны	В отношении участков, расположенных на территориях зоны, — на 5 лет с момента возникновения права собственности на каждый участок

Порядок исчисления земельного налога. Налог организациям и физическим лицам исчисляется исходя из налоговой базы (кадастровой стоимости земельных участков), утвержденных ставок налога и налоговых льгот.

Организации и предприниматели исчисляют сумму налога (авансовых платежей) самостоятельно, причем предприниматели — лишь в отношении участков, используемых ими в предпринимательской деятельности. За физических же лиц, не являющихся предпринимателями, налог исчисляется налоговыми органами.

Представительный орган муниципального образования (законодательные органы Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть внесение в течение налогового периода не более двух авансовых платежей для физических лиц, уплачивающих налог на основании уведомления. При этом сумма авансового платежа исчисляется как произведение базы и доли ставки в размере, не превышающем $\frac{1}{2}$ установленной ставки,

в случае установления одного авансового платежа и $\frac{1}{3}$ ставки в случае установления двух платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной по итогам года, и суммами уплаченных в течение года авансовых платежей.

Плательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по истечении первого, второго и третьего кварталов как $\frac{1}{4}$ соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости участка на 1 января текущего года.

При возникновении (прекращении) у плательщика в течение налогового (отчетного) периода перечисленных выше прав на участок (его долю) исчисление налога (авансового платежа) в отношении участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых участок находился у плательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения прав. Если же возникновение (прекращение) прав произошло после 15-го числа, за полный месяц принимается месяц прекращения прав.

В отношении участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Местные власти при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий плательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи.

Плательщики, имеющие право на льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка. При возникновении (прекращении) у плательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на льготу исчисление суммы налога (авансового платежа) в отношении участка, по которому предоставляется право на льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на льготу, а также месяц прекращения права принимаются за полный месяц.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимость и сделок с ним, предоставляют информацию в налоговые органы. Органы, осуществляющие ведение кадастра, и органы муниципальных образований ежегодно, до 1 февраля текущего года, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения об облагаемых участках по состоянию на 1 января по утвержденной Минфином РФ форме.

По результатам проведения кадастровой оценки земель кадастровая стоимость участков по состоянию на 1 января доводится до плательщиков не позднее 1 марта.

В отношении участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (авансовых платежей) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты регистрации прав на данные участки вплоть до регистрации прав на построенный объект. В случае завершения такого строительства и регистрации прав на построенный объект 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) плательщику в общеустановленном порядке.

В отношении участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (авансовых платежей) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты регистрации прав на построенный объект.

В отношении участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (авансовых платежей) производится с учетом коэффициента 2 по истечении 10 лет с даты регистрации прав на данные участки вплоть до регистрации прав на построенный объект.

Порядок и сроки уплаты налога. Налог и авансовые платежи уплачиваются плательщиками в порядке и сроки, которые установ-

лены актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга).

При этом срок уплаты налога (авансовых платежей) для организаций или предпринимателей не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим годом.

В течение года плательщики уплачивают авансовые платежи, если актом представительного органа муниципального образования (законами Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. По истечении года плательщики уплачивают сумму налога.

Налог и авансовые платежи уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков.

Физические лица, не являющиеся предпринимателями, уплачивают налог и авансовые платежи по налоговому уведомлению, направленному налоговым органом.

Налоговая декларация. Организации и предприниматели, использующие принадлежащие им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования участки в предпринимательской деятельности, по истечении года (до 1 февраля) представляют в налоговый орган по месту нахождения участка, если не предусмотрено иное, декларацию, форма которой утверждается Минфином РФ. Те из них, которые уплачивают авансовые платежи, по истечении отчетного периода (не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом) представляют также расчет по авансовым платежам по утвержденной Минфином РФ форме.

Глава 5

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций является прямым и относится к категории региональных налогов. Налог на имущество вносится в бюджет в обязательном и первоочередном порядке и относится на финансовые результаты деятельности организации. Иными словами, данный налог, несмотря на то что он принадлежит к категории прямых и потому зависит от результатов хозяйственной деятельности плательщика, уплачивается даже в том случае, когда результат финансовой деятельности за отчетный период принимает форму убытка.

Элементы налога на имущество организаций определены главой 30 НК РФ.

Плательщиками налога являются российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Объектом налогообложения признается:

1) для российских организаций — движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое в установленном порядке на балансе организации в качестве объектов основных средств;

2) для иностранных организаций — движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств;

3) для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, — находящееся в РФ недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности.

Не являются объектами обложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполни-

тельной 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 РФ.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев. Законодательный (представительный) орган субъекта РФ вправе не устанавливать отчетные периоды.

Базой налогообложения является среднегодовая стоимость облагаемого имущества организации. При этом имущество учитывается по его остаточной стоимости. Если же для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

База определяется отдельно в отношении:

- 1) облагаемого имущества по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);
- 2) имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;
- 3) каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;
- 4) имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если облагаемый объект недвижимости имеет местонахождение на территориях разных субъектов РФ, в отношении него база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле его балансовой (инвентаризационной) стоимости на территории соответствующего субъекта РФ.

Налоговая база определяется плательщиками самостоятельно. Средняя стоимость облагаемого имущества определяется:

- за отчетный период как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу;
- за налоговый период как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Так, среднегодовая стоимость имущества за первый квартал, руб.:

$$I_{1\text{ кв}} = \frac{I_{1.1} + I_{1.2} + I_{1.3} + I_{1.4}}{4},$$

где $I_{1.1}$ — стоимостная оценка имущества организации по состоянию на 1 января отчетного года, руб.; $I_{1.2}$ — стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 февраля года, руб.; $I_{1.3}$ — стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 марта года, руб.; $I_{1.4}$ — стоимостная оценка имущества по состоянию на 1 апреля года, руб.

Среднегодовая стоимость имущества за полугодие, руб.:

$$I_{\text{полуг}} = \frac{I_{1.1} + I_{1.2} + I_{1.3} + I_{1.4} + I_{1.5} + I_{1.6} + I_{1.7}}{7}.$$

Среднегодовая стоимость имущества за 9 месяцев, руб.:

$$I_{9\text{ мес}} = \frac{I_{1.1} + I_{1.2} + I_{1.3} + I_{1.4} + I_{1.5} + I_{1.6} + I_{1.7} + I_{1.8} + I_{1.9} + I_{1.10}}{10}.$$

Среднегодовая стоимость имущества за год, руб.:

$$I_{\text{год}} = \frac{I_{1.1} + I_{1.2} + I_{1.3} + I_{1.4} + I_{1.5} + I_{1.6} + I_{1.7} + I_{1.8} + I_{1.9} + I_{1.10} + I_{1.11} + I_{1.12} + I_{1.13}}{13},$$

где $I_{1.13}$ — стоимостная оценка имущества организации по состоянию на 1 января следующего года, руб.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимости иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Нетрудно заметить, что обложению данным налогом подлежит фактически все имущество, учитываемое в активе баланса на соответствующих счетах бухгалтерского учета, за исключением денежных средств, ценных бумаг и дебиторской задолженности. Поэтому для целей исчисления и уплаты налога на имущество организаций учитывается именно балансовая стоимость имущества, в том числе остаточная стоимость основных средств, нематериальных активов (с учетом результатов переоценки основных фондов).

Имущество включается в налоговую декларацию исходя из остатков на соответствующую отчетную дату, стоимость которых отражена на соответствующих счетах бухгалтерского учета, в Главной книге и в балансе организации. Стоимость налогооблагаемого имущества организации на какую-либо дату исчисляется следующим образом:

$$И = O_{01} - O_{02} + O_{79-3} - И_{дду} + O_{58-4} + И_{сд} - И_{льгот}$$

где O_{01} — остаток на счете 01 «Основные средства»; O_{02} — остаток на счете 02 «Амортизация основных средств»; O_{79-3} — остаток на счете 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»¹; $И_{дду}$ — движимое и недвижимое имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления²; O_{58-4} — остаток на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет «Вклады по договору простого товарищества»³; $И_{сд}$ — движимое и недвижимое имущество, приобретенное (созданное) в процессе совместной деятельности⁴;

¹ Сальдо по данному субсчету, на котором отражается стоимость движимого и недвижимого имущества, переданного в доверительное управление, включается в налогооблагаемую базу за минусом амортизации, начисляемой доверительным управляющим.

² Движимое и недвижимое имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, в балансе учредителя доверительного управления не отражается, а включается учредителем по остаточной стоимости по данным баланса доверительного управляющего.

³ Сальдо по данному субсчету, на котором отражается стоимость движимого и недвижимого имущества, внесенного в качестве вклада в простое товарищество, включается в налогооблагаемую базу за минусом амортизации, начисленной участником договора, ведущим баланс по договору.

⁴ Движимое и недвижимое имущество, приобретенное (созданное) в процессе совместной деятельности, в балансе конкретного участника не отражается, а включается в налогооблагаемую базу по остаточной стоимости по данным баланса простого товарищества пропорционально вкладу каждого участника договора.

И_{льгот} — стоимость имущества, исключаемого из налогооблагаемой базы и отражаемого на перечисленных выше счетах.

Используются также и иные счета бухгалтерского учета прочих запасов и затрат, отражаемых в разделах II и III баланса.

Переданное в совместную деятельность имущество учитывается на обособленном балансе у участника, ведущего общие дела по совместной деятельности. Этот участник обязан не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, сообщить своим партнерам по договору сведения об остаточной стоимости имущества, составляющего общее имущество товарищей, на 1-е число каждого месяца соответствующего отчетного периода и о доле каждого участника в общем имуществе товарищей.

Каждый участник договора производит исчисление и уплату налога в отношении облагаемого имущества, переданного им в совместную деятельность. В отношении имущества, приобретенного и (или) созданного в процессе совместной деятельности, исчисление и уплата налога производятся участниками договора простого товарищества пропорционально стоимости их вклада в общее дело.

Имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит обложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. Ставки могут дифференцироваться в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) облагаемого имущества.

Организации, имеющие **льготы по налогу на имущество**, при заполнении налоговой декларации должны отразить стоимость необлагаемого имущества. Освобождаются от налогообложения:

- 1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- 2) религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- 3) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности:

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении имущества, используемого ими для производства и 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 имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

4) организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

5) организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством порядке;

6) организации — в отношении объектов жилищного фонда и инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса, содержание которых полностью или частично финансируется за счет средств бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

7) организации — в отношении объектов социально-культурной сферы, используемых ими для нужд культуры и искусства, образования, физической культуры и спорта, здравоохранения и социального обеспечения;

8) организации — в отношении объектов мобилизационного назначения и мобилизационных мощностей, законсервированных и не используемых в производстве; испытательных полигонов, снарядных баз, аэродромов, объектов единой системы организации воздушного движения, отнесенных в соответствии с законодательством РФ к объектам особого назначения;

9) организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

10) организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

11) организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

12) организации — в отношении космических объектов;

13) имущество специализированных протезно-ортопедических организаций;

14) имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

15) имущество государственных научных центров;

16) научные организации РАН, РАМН, РАСХН, Российской академии образования, Российской академии архитектуры и строительных наук, Российской академии художеств — в отношении имущества, используемого ими в целях научной (научно-исследовательской) деятельности;

17) организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации — резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на ее территории, используемого здесь в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на ее территории, в течение 5 лет с момента постановки на учет имущества;

18) организации — в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Порядок исчисления суммы налога и сумм авансовых платежей по налогу. Налог и авансовые платежи исчисляются плательщиком самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении:

1) облагаемого имущества по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации);

2) имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс;

3) каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации;

4) имущества, облагаемого по разным ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей ставки (напомним, что ставки могут дифференцироваться) и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период:

$$НИ_{\text{аванс 1 кв}} = \frac{1}{4} \cdot C \cdot I_{1 \text{ кв}};$$

$$НИ_{\text{аванс полугод}} = \frac{1}{4} \cdot C \cdot I_{\text{полугод}};$$

$$НИ_{\text{аванс 9 мес}} = \frac{1}{4} \cdot C \cdot I_{9 \text{ мес}}.$$

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Из этой суммы вычитаются суммы авансовых платежей по налогу, исчисленные в течение налогового периода:

$$НИ_{\text{год}} = C \cdot I_{\text{год}} - (НИ_{\text{аванс 1 кв}} + НИ_{\text{аванс полугод}} + НИ_{\text{аванс 9 мес}}).$$

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую ставку.

В случае возникновения (прекращения) у плательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объект недвижимости иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также использующих объекты недвижимости, не относящиеся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства, исчисление налога (авансового платежа) в отношении данного объекта недвижимости производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект находился в собственности плательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если не предусмотрено иное.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога может предусмотреть для отдельных катего-

рий плательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу.

Организации, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности на территориях соответствующих субъектов РФ, не являются налогоплательщиками налога на имущество, используемое по видам деятельности, осуществляемой на основании свидетельства об уплате единого налога.

Указанные категории налогоплательщиков занимаются также и иными видами деятельности.

С организаций, признанных плательщиками единого налога, налог на имущество организаций не взимается в части имущества, полностью используемого в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога. Однако в этом случае организации обязаны вести раздельный учет имущества, используемого в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе свидетельства об уплате единого налога.

Имущество, используемое для ведения иных видов деятельности, подлежит обложению налогом на имущество в общеустановленном порядке. Если налогоплательщик, используя имущество в предпринимательской деятельности, осуществляемой на основании свидетельства об уплате единого налога, и иной деятельности, не может обеспечить раздельный учет имущества, то указанное имущество подлежит обложению налогом на имущество в части, пропорциональной сумме выручки от реализации, полученной в процессе иной деятельности, в общей сумме своей выручки.

При этом выручка определяется без НДС. Выручка от реализации товаров при осуществлении торговой деятельности определяется как разность между ценой продажи и покупной стоимостью реализуемых товаров без НДС.

Если организация, переведенная на уплату налога на вмененный доход, не осуществляет иные виды деятельности, но имеет на балансе имущество, которое не участвовало в расчете налога на вмененный доход и (или) которое опечатано (законсервировано), такое имущество подлежит обложению налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

При прекращении деятельности, осуществляемой на основании свидетельства об уплате единого налога, до окончания соответствующего квартала плательщики включают в расчет среднегодовой стоимости имущества за отчетный период стоимость имущества,

использованного в указанной деятельности, в части, пропорциональной количеству полных месяцев после прекращения осуществления указанной деятельности в общем количестве месяцев квартала.

Уплата налога на имущество организациями, перешедшими на упрощенную систему налогообложения, заменяется уплатой единого налога. При этом субъектами малого предпринимательства, применяющими упрощенную систему, исчисление налога на имущество и представление налоговой декларации по этому налогу не производятся.

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на балансовом счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество». Сумма налога отражается по кредиту счета 68 и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Налог и авансовые платежи уплачиваются в порядке и сроки, установленные законами субъектов РФ.

В течение налогового периода плательщики уплачивают авансовые платежи, если их уплата предусмотрена законом субъекта РФ. По истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают сумму налога.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи уплачиваются в бюджет по местонахождению организации.

По недвижимому имуществу, входящему в состав Единой системы газоснабжения (Федеральный закон от 31.03.99 г. № 69-ФЗ «О газоснабжении в РФ»), налог перечисляется в бюджеты субъектов РФ пропорционально стоимости этого имущества, фактически находящегося на их территории.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

В отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации, не осуществляющей деятельности в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранной организации, не относящихся к

ее деятельности в РФ через постоянные представительства, налог и авансовые платежи подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимости.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении облагаемого имущества, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти подразделения, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества).

Организация, учитывающая на балансе объекты недвижимости, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты, и налоговой базы (одной четвертой средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого объекта.

Плательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимости (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

По имуществу, находящемуся в территориальном море РФ, на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ и (или) за пределами территории РФ (для российских организаций), налоговые расчеты по авансовым платежам и налоговая декларация по налогу представляются в налоговый орган по местонахождению российской организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации).

Плательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Декларации по итогам налогового периода представляются не позднее 30 марта следующего года.

В НК РФ предусмотрен механизм устранения двойного налогообложения имущества организаций. Уплаченные российской организацией за рубежом в соответствии с законодательством другого государства суммы налога на имущество в отношении имущества, принадлежащего российской организации и расположенного на территории этого государства, засчитываются при уплате налога в РФ в отношении указанного имущества. Размер засчитываемых сумм, выплаченных за рубежом, не может превышать размер суммы налога, подлежащего уплате этой организацией в РФ в отношении указанного имущества.

Для зачета налога организация должна представить в налоговые органы следующие документы: заявление на зачет налога; документ об уплате налога за рубежом, подтвержденный налоговым органом соответствующего государства. Документы подаются организацией в налоговый орган по месту нахождения российской организации вместе с декларацией за налоговый период, в котором был уплачен налог за рубежом.

Существуют особенности проведения налоговыми органами **проверок уплаты налога на имущество.**

В соответствии с п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения, территории, а также проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества.

Порядок выявления фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, а также проверки полноты отражения в учете всех финансовых активов налогоплательщиков — юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при выездной налоговой проверке устанавливается Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке, утвержденным приказом Минфина России № 20н и МНС России № ГБ-3-04/39 от 10.03.99 г.

Для целей проведения инвентаризации под имуществом налогоплательщика понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторская задолженность и иные финансовые активы.

В перечень имущества, подлежащего инвентаризации, может быть включено любое имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств (в том числе товары на комиссии, оборудование для монтажа, незавершенное строительство и производство и другое имущество).

Кроме того, в перечень имущества, подлежащего инвентаризации, могут быть включены производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие налогоплательщику, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, в доверительном управлении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке проводится по месту нахождения налогоплательщика, месту нахождения филиалов и других обособленных подразделений, месту нахождения недвижимого имущества и транспортных средств, а также по месту нахождения каждого материально ответственного лица.

Результаты проведенной инвентаризации отражаются в акте проверки налогового органа, проводившего инвентаризацию имущества налогоплательщика, который передается на рассмотрение руководителю организации.

Окончательное решение о зачете, начислении дополнительных налогов, взыскании финансовых санкций за ненадлежащее ведение бухгалтерского учета и сокрытие от налогообложения объектов принимает руководитель налогового органа.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ.

Глава 6

НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц, т.е. прямой налог на их личные доходы, существует практически во всех странах. В последние годы во всех экономически развитых странах происходит смещение в сторону увеличения удельного веса в структуре бюджета подоходного налога и взносов в фонды социального страхования. В США, например, доля подоходного налога составляет 41%, в Англии — 46, во Франции — 20%. В этом же направлении эволюционирует и налоговая система России.

В настоящее время в РФ налог на доходы физических лиц по сумме поступлений в бюджет занимает третье место после налога на прибыль организаций и НДС и является основным налогом с населения.

Основополагающим документом, регулирующим порядок взимания рассматриваемого налога, является вторая часть НК РФ.

Особенностью налога на доходы физических лиц является то обстоятельство, что хотя он и удерживается из дохода физических лиц, но ответственность за его исчисление и перечисление в бюджет несет организация, выплачивающая доход, выступая при этом в качестве налогового агента государства.

Плательщиками налога на доходы физических лиц признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Резидентами признаются физические лица, находящиеся в РФ не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за рубеж для краткосрочного (менее 6 месяцев) лечения или обучения.

Независимо от времени нахождения в РФ резидентами признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов власти, командированные на работу за рубеж.

Отечественное налоговое законодательство предусматривает ряд особенностей налогообложения иностранных граждан и лиц без гражданства, имеющих постоянное местожительство в России,

а также доходов, получаемых лицами, не имеющими постоянного местожительства в РФ.

Важно отметить, что для целей налогообложения возраст физического лица не влияет на признание его плательщиком налога на доходы физических лиц.

Объектом налогообложения для физических лиц — налоговых резидентов РФ является доход, полученный ими от источников как в РФ, так и за рубежом, а для физических лиц — нерезидентов — от источников только в РФ.

К доходам от источников в РФ относятся:

1) дивиденды и проценты, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее обособленного подразделения на территории РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, в том числе периодические страховые выплаты (ренты, аннуитеты) и (или) выплаты, связанные с участием страхователя в инвестиционном доходе страховщика, а также выкупные суммы, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в РФ;

3) доходы, полученные от использования в РФ прав на объекты интеллектуальной собственности;

4) доходы, полученные от предоставления в аренду, и доходы, полученные от иного использования имущества, находящегося в РФ;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в РФ;
- в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения на территории РФ;
- иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействия) в РФ. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления организации — налогового резидента РФ, местом нахождения (управления) которой является РФ, рассматриваются как доходы, полученные от источников в РФ, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обя-

занности или откуда производились выплаты указанных вознаграждений;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, выплачиваемые в соответствии с российским законодательством или выплачиваемые иностранной организацией в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в РФ;

8) доходы от использования любых транспортных средств, включая морские или воздушные суда, трубопроводов, линий электропередачи, линий оптико-волоконной и беспроводной связи, средств связи, компьютерных сетей, находящихся или зарегистрированных (приписанных) в РФ, владельцами (пользователями) которых являются резиденты РФ, включая доходы от предоставления их в аренду, а также штрафы за простой (задержку) судна сверх предусмотренного законом или договором срока, в том числе при выполнении погрузочно-разгрузочных работ;

9) иные доходы, получаемые плательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

Не относятся к доходам, полученным от источников в РФ, доходы лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в РФ, а также с ввозом товара в РФ.

Это положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара в РФ в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только при соблюдении следующих условий:

- 1) поставка товара осуществляется лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), расположенных в РФ;
- 2) к операции не применяются положения п. 3 ст. 40 НК РФ;
- 3) товар не продается через обособленное подразделение иностранной организации в РФ.

Если не выполняется хотя бы одно из этих условий, доходом, полученным от источников в РФ в связи с реализацией товара, признается часть полученных доходов, относящаяся к деятельности лица в РФ.

При последующей реализации товара, приобретенного лицом по перечисленным здесь внешнеторговым операциям, к доходам такого лица, полученным от источников в РФ, относятся доходы от любой продажи этого товара, включая его перепродажу или залог, с расположенных в РФ, принадлежащих этому лицу, арендуемых или используемых им складов либо других мест нахождения

и хранения такого товара, за исключением его продажи за пределами РФ с таможенных складов.

К доходам, полученным от источников, находящихся за рубежом, относятся:

1) дивиденды и проценты, выплачиваемые иностранной организацией, но не в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, выплачиваемые иностранной организацией, но не в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

3) доходы от использования за рубежом прав на объекты интеллектуальной собственности;

4) доходы от предоставления в аренду и иного использования имущества, находящегося за рубежом;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за рубежом;
- за рубежом акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- прав требования к иностранной организации, но не в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;
- иного имущества, находящегося за рубежом;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия (бездействия) за рубежом. При этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации, рассматриваются как доходы от источников, находящихся за рубежом, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, выплата которых осуществляется в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы от использования морских или воздушных судов, владельцами (пользователями) которых являются иностранные организации или физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ, включая доходы от сдачи их в аренду, а также штрафы за простой (задержку) судна сверх предусмотренного законом или договором срока, в том числе при выполнении погрузочно-разгрузочных работ;

9) иные доходы, получаемые плательщиком в результате осуществления им деятельности за рубежом.

В случаях невозможности однозначно отнести полученные плательщиком доходы к доходам, полученным от источников в РФ, либо к доходам от источников за рубежом их отнесение осуществляется Минфином РФ. Аналогично определяется доля указанных доходов.

Законодательство устанавливает следующий **порядок исчисления налогооблагаемой базы**. Учитываются все доходы плательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода плательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу.

База исчисляется отдельно по каждому виду доходов, по которым установлены различные ставки.

Для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму стандартных, социальных, имущественных и профессиональных налоговых вычетов. Если при этом сумма вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка 13%, то в этом периоде налоговая база считается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой вычетов в этом периоде и суммой доходов, в отношении которых предусмотрена ставка 13%, не переносится.

Для доходов, облагаемых по иным ставкам, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов. Налоговые вычеты в этом случае не применяются.

Доходы (расходы, принимаемые к вычету) плательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБР на дату получения доходов (на дату осуществления расходов).

Законодательство предусматривает **особый порядок определения налогооблагаемой базы** в следующих трех случаях:

- при получении доходов в натуральной форме;
- при получении доходов в виде материальной выгоды;
- по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения.

При получении плательщиком дохода от организаций и индивидуальных предпринимателей в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), а также имущественных прав налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ. В стоимость таких товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма НДС и ак-

цизов и исключается частичная оплата плательщиком стоимости полученных им товаров, выполненных для него работ, оказанных ему услуг.

Наиболее распространенными видами натуральных доходов плательщика являются:

- оплата за него организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах плательщика;
- безвозмездно или с частичной оплатой полученные плательщиком товары (работы, услуги);
- оплата труда в натуральной форме.

К доходам, полученным в виде материальной выгоды, относятся:

- выгода, полученная от экономии на процентах за пользование плательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций или предпринимателей, за исключением выгоды, полученной в связи с операциями с банковскими картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты, и выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение в РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, если плательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета по НДФЛ;
- выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к плательщику;
- выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Порядок определения налоговой базы в трех этих случаях можно представить в виде табл. 6.1.

Особенности определения налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения сводятся к следующему.

1. При определении базы учитываются доходы, полученные в виде страховых выплат, за исключением выплат, полученных:

1) по договорам обязательного страхования, осуществляемого в порядке, установленном законодательством;

2) по договорам добровольного долгосрочного страхования жизни (за исключением договоров, предусмотренных подпунк-

Таблица 6. 1

<i>Вид материальной выгоды</i>	<i>Порядок определения налоговой базы</i>
Выгода, полученная от экономии на процентах за пользование плательщиком заемными средствами	Превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора
	Превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора
Выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к плательщику	Превышение цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), реализуемых лицами, являющимися взаимозависимыми по отношению к плательщику, в обычных условиях лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации идентичных (однородных) товаров (работ, услуг) плательщику
Выгода, полученная от приобретения ценных бумаг	Превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение

том 4, приведенным ниже) в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям договора взносы уплачиваются плательщиком и если суммы выплат не превышают сумм внесенных им взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм взносов, внесенных со дня заключения договора ко дню окончания каждого года его действия (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит обложению у источника выплаты.

Среднегодовая ставка рефинансирования определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин ставок рефинансирования, действовавших на 1-е число каждого календарного месяца года действия договора, на количество суммируемых величин ставок.

При досрочном расторжении договоров добровольного страхования жизни (за исключением досрочного расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврате физическим лицам денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с пра-

вилами страхования и условиями указанных договоров выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных плательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит обложению у источника выплаты;

3) 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);

4) по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным физическими лицами в свою пользу со страховыми организациями, при наступлении пенсионных оснований в соответствии с законодательством РФ.

При расторжении договоров добровольного пенсионного страхования (за исключением расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон) и возврате физическому лицу денежной (выкупной) суммы, подлежащей в соответствии с правилами страхования и условиями договора выплате при расторжении таких договоров, полученный доход за вычетом сумм внесенных плательщиком страховых взносов учитывается при определении налоговой базы и подлежит обложению у источника выплаты.

При расторжении договора добровольного пенсионного страхования (за исключением расторжения по причинам, не зависящим от воли сторон) при определении налоговой базы учитываются уплаченные физическим лицом по этому договору суммы взносов, в отношении которых ему был предоставлен социальный налоговый вычет.

При этом страховая организация при выплате физическому лицу денежных (выкупных) сумм по договору добровольного пенсионного страхования обязана удержать сумму НДФЛ, исчисленную с суммы дохода, равной сумме взносов, уплаченных физическим лицом по договору, за каждый календарный год, в котором плательщик имел право на получение социального налогового вычета.

Если плательщик предоставил справку, выданную налоговым органом по месту жительства, подтверждающую неполучение социального налогового вычета либо подтверждающую факт получения суммы предоставленного социального налогового вычета, страховая организация соответственно не удерживает сумму НДФЛ либо исчисляет эту сумму, подлежащую удержанию.

2. При определении налоговой базы учитываются суммы страховых взносов, если указанные суммы вносятся за физических лиц из средств работодателей либо из средств организаций или предпринимателей, не являющихся работодателями в отношении тех физических лиц, за которых они вносят взносы, за исключением случаев, когда страхование физических лиц производится по договорам обязательного страхования, договорам добровольного личного страхования или договорам добровольного пенсионного страхования.

3. По договору добровольного имущественного страхования (включая страхование гражданской ответственности за причинение вреда имуществу третьих лиц и страхование гражданской ответственности владельцев транспортных средств) при наступлении страхового случая доход налогоплательщика, подлежащий обложению, определяется в случаях:

- гибели или уничтожения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) — как разница между суммой полученной страховой выплаты и рыночной стоимостью застрахованного имущества на дату заключения договора (на дату наступления страхового случая — по договору страхования гражданской ответственности), увеличенной на сумму уплаченных по страхованию этого имущества взносов;
- повреждения застрахованного имущества (имущества третьих лиц) — как разница между суммой полученной страховой выплаты и расходами, необходимыми для проведения ремонта (восстановления) этого имущества (в случае если ремонт не осуществлялся), или стоимостью ремонта (восстановления) этого имущества (в случае осуществления ремонта), увеличенными на сумму уплаченных по страхованию этого имущества взносов.

Обоснованность расходов, необходимых для проведения ремонта (восстановления) застрахованного имущества в случае, если ремонт (восстановление) не производился, подтверждается документом (калькуляцией, заключением, актом), составленным страховщиком или независимым экспертом (оценщиком).

Обоснованность расходов на произведенный ремонт (восстановление) застрахованного имущества подтверждается:

- 1) договором (копией договора) о выполнении соответствующих работ (об оказании услуг);
- 2) документами, подтверждающими принятие выполненных работ (услуг);
- 3) платежными документами, подтверждающими факт оплаты работ (услуг).

Не учитываются в качестве дохода суммы возмещенных страхователю или понесенных страховщиками расходов, произведенных в связи с расследованием обстоятельств наступления страхового случая, установлением размера ущерба, осуществлением судебных расходов, а также иных расходов, осуществленных в соответствии с законодательством и условиями договора имущественного страхования.

Особый порядок уплаты налога распространяется на доходы от долевого участия физических лиц в деятельности организаций.

Налог на дивидендные доходы, полученные от источников за рубежом, определяется плательщиком самостоятельно по каждой выплате по ставке 30%. При этом плательщики вправе уменьшить исчисленную сумму налога на сумму налога, исчисленную и уплаченную по месту нахождения источника дохода, если источник дохода находится в государстве, с которым заключено соглашение об избежании двойного налогообложения.

Если источником дивидендного дохода плательщика является российская организация или действующее в РФ постоянное представительство иностранной организации, последние определяют налог отдельно по каждому плательщику применительно к каждой выплате по ставке 30%.

НК РФ определяет особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках. База определяется как превышение суммы процентов, начисленной в соответствии с договором, над суммой процентов, рассчитанной по рублевым вкладам исходя из ставки рефинансирования, действующей в течение периода, за который начислены проценты, а по вкладам в иностранной валюте — исходя из 9% годовых, если не предусмотрено иное.

В ст. 217 НК РФ приводится перечень видов *доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения)*:

1) государственные пособия, кроме пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком), а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые по закону. К пособиям, не подлежащим обложению, относятся пособия по безработице, беременности и родам;

2) государственные пенсии;

3) все виды установленных законом компенсационных выплат (в пределах норм), связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилья и коммунальных услуг;
- оплатой стоимости и 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 соревнованиях;
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- гибелью военнослужащих или госслужащих при исполнении служебных обязанностей;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- исполнением лицом трудовых обязанностей (включая переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате расходов на командировки как внутри страны, так и за рубежом в облагаемый доход не включаются:

- суточные — в пределах установленных норм;
- 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, расходы, связанные с обменом наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении плательщиком документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилья, суммы оплаты освобождаются от обложения в соответствии с законодательством РФ, но не более 700 руб. за каждый день нахождения в командировке в РФ и не более 2500 руб. за каждый день нахождения в заграничной командировке. Аналогичный порядок применяется к выплатам, производимым лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров, прибывающим (выезжающим) для участия в заседании совета директоров, правления;

4) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;

5) алименты, получаемые плательщиками;

6) суммы, получаемые плательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи), предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными, иностранными и (или) российскими организациями по перечням таких организаций, утверждаемым Правительством РФ;

7) суммы, получаемые плательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечню премий, утверждаемому Правительством РФ;

8) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- плательщикам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, а также плательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты;
- работодателями плательщикам, являющимся членами семьи своего умершего работника, или плательщику, являющемуся своим работником, в связи со смертью члена его семьи;
- плательщикам в виде гуманитарной помощи, а также в виде благотворительной помощи, оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями, включенными в перечни, утверждаемые Правительством РФ;
- плательщикам из числа малоимущих и социально незащищенных категорий граждан в виде сумм адресной социальной помощи, оказываемой за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов и внебюджетных фондов в соответствии с ежегодно утверждаемыми программами;
- плательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, а также плательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате этих террористических актов;
- работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении)) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;

9) вознаграждения, выплачиваемые за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта РФ физическим лицам за оказание ими содействия в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов, выявлении и задержании лиц, подготавливающих, совершающих или совершивших такие акты, а также за оказание содействия федеральным органам, осуществляющим оперативно-розыскную деятельность;

10) суммы полной или частичной компенсации (оплаты) работодателями работникам и (или) членам их семей, бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по старости, инвалидам, не работающим в данной организации, стоимости приобретаемых путевок, за исключением туристских, на основании которых указанным лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися в РФ, а также суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путевок для не достигших возраста 16 лет детей, на основании которых этим лицам оказываются услуги санаторно-курортными и оздоровительными организациями, находящимися в РФ, предоставляемые:

- за счет средств организаций (предпринимателей), если расходы по такой компенсации (оплате) не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль;
- за счет средств бюджетов;
- за счет средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации (предприниматели) применяют специальные налоговые режимы;

11) суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на доходы организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей при наличии у медицинских учреждений лицензий, а также наличии документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

Указанные доходы освобождаются от обложения в случае безналичной оплаты работодателями медицинским учреждениям расходов на лечение и медицинское обслуживание плательщиков, а также в случае выдачи наличных денежных средств, предназначенных на эти цели, непосредственно плательщику (членам его семьи, родителям) или зачисления средств, предназначенных на эти цели, на счета плательщиков в банках;

12) стипендии учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего профессиональ-

ного образования или послевузовского образования, научно-исследовательских учреждений, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, слушателей духовных учебных учреждений, выплачиваемые указанным лицам этими учреждениями; стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами законодательной (представительной) или исполнительной власти РФ, органами субъектов РФ, благотворительными фондами; стипендии, выплачиваемые из Государственного фонда занятости населения РФ плательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости;

13) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые плательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах установленных норм;

14) доходы плательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах, расположенных в РФ, скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц (как в живом виде, так и продуктов их убоя в сыром или переработанном виде), продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства как в натуральном, так и в переработанном виде.

Указанные доходы освобождаются от налогообложения при условии представления плательщиком документа, выданного органом местного самоуправления, правлениями садового, садово-огородного товариществ, подтверждающего, что продаваемая продукция произведена плательщиком на принадлежащем ему или членам его семьи участке, используемом для ведения личного подсобного хозяйства, дачного строительства, садоводства и огородничества;

15) доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства от производства и реализации сельскохозяйственной продукции — в течение пяти лет после регистрации хозяйства. Настоящая норма применяется в отношении доходов тех членов хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой как члены другого подобного хозяйства;

16) доходы плательщиков, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений, дикорастущих ягод, орехов и иных плодов, грибов, другой дикорастущей продукции организациям и индивидуальным предпринимателям, имеющим лицензию на заготовку (закупку) этой продукции, за исключением доходов, полученных индивидуальными предпринимателями от перепродажи указанной продукции;

17) доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;

18) доходы охотников-любителей, получаемые от сдачи обществам охотников, организациям потребкооперации или государственным унитарным предприятиям добытых ими пушнины, мехового или кожевенного сырья или мяса диких животных, если добыча таких животных осуществляется по лицензиям;

19) доходы, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторского вознаграждения;

20) доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если не предусмотрено иное.

Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от обложения, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, в том числе усыновителями и усыновленными, дедушкой, бабушкой и внуками, полнородными и неполнородными (имеющими общих отца или мать) братьями и сестрами);

21) доходы, полученные от акционерных обществ в результате переоценки основных фондов в виде дополнительно полученных ими акций, распределенных между акционерами пропорционально их доле и видам акций, либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью;

22) призы в денежной и натуральной формах, полученные спортсменами за призовые места на Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы, — от организаторов или на основании решений органов государственной власти за счет средств соответствующих бюджетов; чемпионатах, первенствах и кубках РФ, — от организаторов;

23) суммы, выплачиваемые организациями и физическими лицами на обучение в учреждениях, имеющих лицензии, детей-сирот в возрасте до 24 лет;

24) суммы оплаты за инвалидов организациями или индивидуальными предпринимателями технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов;

25) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

26) доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход;

27) суммы процентов по государственным казначейским обязательствам, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, РФ и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления;

28) доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов и религиозных организаций;

29) доходы в виде процентов, получаемые плательщиками по вкладам в банках, находящихся в РФ, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования, в течение периода, за который начислены указанные проценты;
- установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования, прошло не более трех лет;

30) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- стоимость подарков, полученных плательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;
- стоимость призов, полученных плательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволив-

шимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;

- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов;
- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);

31) доходы солдат, матросов, сержантов и старшин срочной военной службы, призванных на учебные или поверочные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту пребывания на сборах;

32) суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента РФ, депутата Государственной Думы, депутата законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидата на должность главы исполнительной власти субъекта РФ, кандидата выборного органа местного самоуправления, кандидата на должность главы муниципального образования, кандидата на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией РФ, конституцией, уставом субъекта РФ и избираемых непосредственно гражданами, кандидата на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и избирательных блоков за выполнение этими лицами работ, связанных с проведением избирательных кампаний;

33) выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) 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;

34) выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в их погашение;

35) помощь (в денежной и натуральной формах), а также подарки, которые получены ветеранами и инвалидами Великой Отечественной войны, вдовами военнослужащих, погибших в период

войны с Финляндией, Великой Отечественной войны, войны с Японией, вдовами умерших инвалидов 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 войны, в части, не превышающей 10 тыс. руб. за налоговый период;

36) средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

37) суммы, получаемые плательщиками за счет средств бюджетов на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам);

38) суммы субсидий на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставленные за счет средств бюджетов.

Налоговые вычеты. Это понятие давно используется в зарубежных налоговых системах; в России же оно вводится впервые в соответствии со второй частью НК РФ. В отношении налога на доходы физических лиц предусмотрены четыре вида вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

При определении налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки, плательщик имеет право на получение следующих **стандартных налоговых вычетов**:

1) в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода — распространяется на плательщиков-чернобыльцев и приравненных к ним категорий; инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ;

2) в размере 500 руб. — распространяется на плательщиков — Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней; участников Великой Отечественной войны, блокадников, бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны; инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп; лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь, и другие подобные категории граждан;

3) в размере 400 руб. — распространяется на все остальные категории плательщиков и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода,

превысил 20 000 руб., после чего налоговый вычет в 400 руб. не применяется;

4) в размере 600 руб. — распространяется на каждого ребенка у плательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями, и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 40 000 руб., после чего налоговый вычет не применяется. Налоговый вычет расходов на содержание ребенка (детей) производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет. Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере.

Плательщикам, имеющим право более чем на один стандартный вычет (300, 500 и 400 руб.), предоставляется максимальный из них. Стандартный вычет в 600 руб. предоставляется независимо от предоставления других стандартных вычетов.

Стандартные вычеты предоставляются плательщику одним из налоговых агентов по выбору плательщика по его заявлению на основании документов, подтверждающих право на вычеты.

При определении размера налоговой базы плательщик имеет право на получение следующих **социальных налоговых вычетов**:

1) в сумме доходов, перечисляемых им на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемым из средств бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в сумме пожертвований, перечисляемых плательщиком религиозным организациям на осуществление ими уставной деятельности, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной плательщиком в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение с учетом установленного НК РФ ограничения, а также в сумме, уплаченной плательщиком-родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет, плательщиком-опекуном (попечителем) за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет по очной форме обучения в образова-

тельных учреждениях, — в размере произведенных расходов на это обучение, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя). Указанный вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения лицензии, подтверждающей статус учебного заведения, а также представлении плательщиком документов, подтверждающих его расходы за обучение. Вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения;

3) в сумме, уплаченной плательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплаченной плательщиком за услуги по лечению супруга (супруги), родителей и своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утверждаемым Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом, приобретаемых плательщиками за счет собственных средств. При применении этого вычета учитываются суммы страховых взносов, уплаченные плательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, а также по договорам добровольного страхования супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет, заключенным им со страховыми организациями, имеющими лицензии на ведение соответствующего вида деятельности, предусматривающим оплату такими организациями исключительно услуг по лечению. Общая сумма этого вычета принимается в сумме фактически произведенных расходов, но с учетом ограничения, установленного НК РФ.

По дорогостоящим видам лечения сумма вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Правительством РФ.

Вычет сумм оплаты стоимости лечения и уплаты страховых взносов предоставляется плательщику, если лечение производится в медицинских учреждениях, имеющих лицензии на осуществление медицинской деятельности, а также при представлении документов, подтверждающих фактические расходы на лечение, приобретение медикаментов или на уплату страховых взносов.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется плательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов и уплата страховых взносов не были произведены;

4) в сумме уплаченных плательщиком в налоговом периоде пенсионных взносов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному (заключенным) им с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе в пользу вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), и (или) в сумме уплаченных плательщиком в налоговом периоде страховых взносов по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования, заключенному (заключенным) со страховой организацией в свою пользу и (или) в пользу супруга (в том числе вдовы, вдовца), родителей (в том числе усыновителей), детей-инвалидов (в том числе усыновленных, находящихся под опекой (попечительством), — в размере произведенных расходов с учетом установленного НК РФ ограничения.

Все перечисленные социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления плательщика при подаче декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Все указанные социальные вычеты (за исключением расходов на обучение детей плательщика и расходов на дорогостоящее лечение) предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 100 тыс. руб. в налоговом периоде. В случае наличия у плательщика в одном налоговом периоде расходов на обучение, лечение, расходов по договору (договорам) негосударственного пенсионного обеспечения и по договору (договорам) добровольного пенсионного страхования плательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального вычета.

При определении налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки, плательщик имеет право на получение следующих **имущественных налоговых вычетов**:

1) в суммах, полученных плательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности плательщика менее пяти лет, — до 1 млн руб.;

2) в сумме, полученной от продажи иного имущества, находившегося в собственности плательщика менее трех лет, — до 125 тыс. руб. При реализации имущества, находящегося в общей долевой

либо общей совместной собственности, соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними. Это не распространяется на доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от продажи имущества в связи с осуществлением предпринимательской деятельности.

Вместо использования права на получение этих двух вычетов плательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых доходов на сумму фактически произведенных им и подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации плательщиком принадлежащих ему ценных бумаг. При продаже доли (части) в уставном капитале организации, при уступке прав требования по договору участия в долевом строительстве (договору инвестирования долевого строительства или по другому договору, связанному с долевым строительством) плательщик также вправе уменьшить сумму своих облагаемых доходов на сумму фактически произведенных им и подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов;

3) в сумме, израсходованной плательщиком на новое строительство либо приобретение в РФ жилого дома, квартиры, комнаты в размере произведенных расходов, а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам, полученным плательщиком в банках РФ и израсходованным им на новое строительство либо приобретение в РФ жилого дома, квартиры, комнаты, — до 1 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение процентов. При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

Этот последний вычет не применяется, если оплата расходов на строительство или приобретение жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них для плательщика производится за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет субсидий, предоставленных из средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, а также если сделка купли-продажи жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них совершается между взаимозависимыми физическими лицами.

Повторное предоставление плательщику этого имущественного налогового вычета не допускается. Если в налоговом периоде имущественный вычет не может быть использован полностью, его остаток переносится на последующие периоды до полного его использования.

При определении налоговой базы отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки, имеют право на получение **профессиональных налоговых вычетов** следующие категории плательщиков:

- физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, — в сумме произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением доходов. При этом состав указанных расходов, принимаемых к вычету, определяется плательщиком самостоятельно в порядке, аналогичном порядку определения расходов для целей обложения, установленному главой 25 НК РФ. Суммы уплаченного налога на имущество физических лиц принимаются к вычету в том случае, если это имущество, являющееся объектом налогообложения налога на имущество физических лиц (за исключением жилых домов, квартир, дач и гаражей), используется для предпринимательской деятельности. Если указанные плательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной ими от предпринимательской деятельности;
- плательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с выполнением этих работ (услуг);
- плательщики, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов, — в сумме произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены, они принимаются к вычету в определенных размерах (табл. 6.2).

Дата получения дохода определяется в соответствии с табл. 6.3.

Налоговые ставки. Обложение доходов физических лиц строится во всех странах по прогрессивной шкале. В России же с 1 янва-

Таблица 6.2

<i>Вид деятельности</i>	<i>Нормативы затрат (% к сумме начисленного дохода)</i>
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-кинодекорационного искусства и графики, выполненных в различной технике	40
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
Создание 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

Таблица 6.3

<i>Форма получения дохода</i>	<i>Дата получения дохода</i>
Выплата дохода, в том числе перечисление дохода на счета плательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц	При получении доходов в денежной форме
Передача доходов в натуральной форме	При получении доходов в натуральной форме
Уплата плательщиком процентов по полученным заемным средствам, приобретение товаров (работ, услуг), приобретение ценных бумаг	При получении доходов в виде материальной выгоды
Получение дохода в виде заработной платы	Последний день месяца, за который был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором. В случае прекращения трудовых отношений до истечения календарного месяца датой фактического получения плательщиком оплаты труда считается последний день работы, за который ему был начислен доход

Таблица 6.4

Вид получаемого дохода	Ставка, %
Все доходы, кроме перечисленных ниже	13
Стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров 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, действующей в течение периода, за который начислены проценты, а по вкладам в иностранной валюте – исходя из 9% годовых, если не предусмотрено иное	
Суммы экономии на процентах при получении плательщиками заемных (кредитных) средств, выраженных в рублях, в части превышения суммы, исчисленной исходя из 3/4 ставки рефинансирования на дату их получения, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора	
Суммы экономии на процентах при получении плательщиками заемных (кредитных) средств, выраженных в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора	
Все доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций	30
Доходы физических лиц – нерезидентов РФ, получаемые в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций	15
Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов физическими лицами – резидентами РФ	9
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007, а также доходы учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученные на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 01.01.2007	

ря 2001 г. установлен пропорциональный метод налогообложения — ставка налога равна для каждого плательщика независимо от размера его доходов и определяется видом получаемых доходов (табл. 6.4).

Порядок исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц имеет некоторые особенности применительно:

- к налоговым агентам;
- индивидуальным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой;
- отдельным видам доходов.

Налоговые агенты — российские организации, индивидуальные предприниматели, частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также обособленные подразделения иностранных организаций в РФ, от которых или в результате отношений с которыми плательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у плательщика и уплатить сумму налога.

Исчисление сумм и уплата налога производятся в отношении доходов плательщика, источником которых является налоговый агент.

Исчисление сумм налога производится агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется ставка 13%, начисленным плательщику за данный период. Налог по доходам, облагаемым по иным ставкам, исчисляется агентом отдельно.

Исчисление суммы налога производится без учета доходов, полученных плательщиком от других налоговых агентов и удержанных ими.

Агенты обязаны удержать налог из доходов плательщика при их выплате.

Удержание налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых агентом плательщику, при их выплате плательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать у плательщика исчисленную сумму налога агент обязан в течение одного месяца сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог.

Агенты обязаны перечислять суммы налога не позднее дня получения в банке наличных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов агентов в банке на счета плательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках. В иных случаях агенты перечисляют суммы налога не позднее дня, следующего за днем получения плательщиком дохода, — для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем удержания исчисленной суммы налога, — для доходов, полученных плательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная агентом у плательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту его нахождения (жительства).

Налоговые агенты, имеющие обособленные подразделения, обязаны перечислять суммы налога плательщика как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего подразделения. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по месту нахождения подразделения, определяется исходя из суммы дохода,

подлежащего обложению, начисляемого и выплачиваемого работником этих подразделений.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет. Если же совокупная сумма удержанного налога, подлежащая уплате в бюджет, составляет менее 100 руб., она добавляется к сумме налога, подлежащей перечислению в следующем месяце, но не позднее декабря текущего года.

Не допускается уплата налога за счет средств налоговых агентов. При заключении договоров запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми агенты принимают на себя обязательства по уплате налога за физических лиц.

Особенности исчисления налога отдельными категориями физических лиц сводятся к следующему.

Исчисление и уплату налога производят следующие плательщики:

- физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, — по суммам доходов, полученных от ее осуществления;
- частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, и другие лица, занимающиеся частной практикой, — по суммам доходов, полученных от нее.

Эти плательщики исчисляют суммы налога самостоятельно.

Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется плательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате плательщику дохода, а также сумм авансовых платежей, уплаченных в бюджет. Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Указанные плательщики обязаны представить в налоговый орган декларацию в установленные сроки. Плательщики — резиденты РФ в случае получения доходов за рубежом одновременно обязаны представить справку от источников доходов.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисленная по налоговой декларации, уплачивается по месту жительства плательщика не позднее 15 июля года, следующего за истекшим.

При появлении в течение года у перечисленных плательщиков доходов, полученных от предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, они обязаны представить декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода в текущем налоговом периоде в пятидневный срок по истечении месяца со дня

появления таких доходов. Сумма предполагаемого дохода определяется плательщиком.

Исчисление авансовых платежей производится налоговым органом. Их расчет производится на основании суммы предполагаемого дохода, указанного в декларации, или суммы фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом предусмотренных налоговых вычетов.

Авансовые платежи уплачиваются плательщиком по налоговым уведомлениям:

- за январь—июнь — не позднее 15 июля в размере половины годовой суммы платежей;
- за июль—сентябрь — не позднее 15 октября в размере одной четвертой годовой суммы;
- за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода плательщик обязан представить новую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. В этом случае налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты.

Законодательство предусматривает некоторые *особенности исчисления налога в отношении отдельных видов доходов*. Исчисление и уплату налога производят следующие категории плательщиков:

1) физические лица — исходя из сумм вознаграждений, полученных от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества;

2) физические лица — исходя из сумм, полученных от продажи имущества, принадлежащего этим лицам на праве собственности;

3) физические лица — налоговые резиденты РФ, за исключением российских военнослужащих, получающие доходы от источников, находящихся за рубежом, — исходя из сумм таких доходов;

4) физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог агентами, — исходя из сумм таких доходов;

5) физические лица, получающие выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на

риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов), — исходя из сумм таких выигрышей.

б) физические лица, получающие доходы в виде вознаграждения, выплачиваемого им как наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, а также авторов изобретений, полезных моделей и промышленных образцов;

7) физические лица, получающие доходы в денежной и натуральной формах в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев, если не предусмотрено иное.

Указанные плательщики исчисляют суммы налога самостоятельно.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется плательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате плательщику дохода. При этом убытки прошлых лет не уменьшают налоговую базу.

Указанные плательщики обязаны представить декларацию.

Плательщики — резиденты РФ в случае получения доходов от зарубежных источников одновременно с декларацией представляют справку от этих источников.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисленная исходя из декларации, уплачивается по месту жительства плательщика в срок не позднее 15 июля следующего года.

Плательщики, получившие доходы, при выплате которых агентами не был удержан налог, уплачивают его равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 календарных дней с даты вручения налогового уведомления, второй — не позднее 30 календарных дней после первого срока уплаты.

Налоговая декларация представляется не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, нижеперечисленными категориями плательщиков:

- физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица;
- частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой;
- физические лица, получающие вознаграждение от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе заключенных договоров гражданско-правового характера, включая доходы по договорам найма или договорам аренды любого имущества, а также от продажи имущества, принадлежащего этим лицам;

- физические лица — резиденты РФ, получающие доходы из зарубежных источников;
- физические лица, получающие другие доходы, при получении которых не был удержан налог налоговыми агентами.

Лица, на которых не возложена обязанность представлять декларацию, вправе представить ее по месту жительства.

В случае прекращения существования источников доходов до конца налогового периода лица, обязанные представлять декларацию, в пятидневный срок со дня прекращения существования источников представляют декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат обложению в РФ, и выезде его из РФ декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде в РФ, представляется им не позднее чем за один месяц до выезда из РФ.

Уплата налога, доначисленного по налоговым декларациям, производится не позднее чем через 15 календарных дней с момента подачи декларации.

В декларациях физические лица указывают:

- все полученные ими в налоговом периоде доходы;
- источники их выплаты;
- налоговые вычеты;
- суммы налога, удержанные налоговыми агентами;
- суммы уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей.

Предусмотрены следующие *меры обеспечения поступлений сумм налога* на доходы физических лиц в бюджет. Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, установленной МНС РФ.

Агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту постоянного жительства физических лиц.

При этом не представляются сведения о выплаченных доходах индивидуальным предпринимателям за приобретенные у них товары, продукцию или выполненные работы в том случае, если эти

предприниматели предъявили агенту документы, подтверждающие их регистрацию в качестве предпринимателей без образования юридического лица.

Агенты выдают физическим лицам по их заявлениям справки о полученных доходах и удержанных суммах налога.

Особенности удержания и возврата налога. Излишне удержанные налоговым агентом из дохода плательщика суммы налога подлежат возврату агентом по представлении плательщиком заявления.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные не полностью, взыскиваются агентами до полного погашения физическими лицами задолженности.

Суммы налога, не взысканные в результате уклонения плательщика от обложения, взыскиваются за все время уклонения от уплаты налога.

Устранение двойного налогообложения. Налоги с доходов, уплаченных плательщиком — резидентом РФ за рубежом в соответствии с законодательством других государств, засчитываются при уплате налога в РФ, если это предусмотрено соглашением об избежании двойного налогообложения. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать суммы налога, исчисленной так, как если бы эти доходы были получены от источников в РФ. Такой зачет производится при условии представления плательщиком документа о полученном доходе и об уплате им налога за рубежом, подтвержденного налоговым органом иностранного государства.

Для освобождения от обложения, получения налоговых вычетов или иных привилегий плательщик-нерезидент должен представить официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым РФ заключила соглашение об избежании двойного налогообложения. Такое подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей, так и в течение одного года после окончания того налогового периода, по результатам которого плательщик претендует на получение освобождения от обложения, вычетов или привилегий.

Глава 7

ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

До 1 января 2001 г. государственные социальные внебюджетные фонды формировались главным образом за счет страховых взносов работодателей, а в Пенсионный фонд страховые взносы отчисляли и работники. Взносы носили налоговый характер, имели общую базу — оплату труда. Их взиманием занимался каждый фонд. Это сопровождалось неизбежным дублированием.

Многими специалистами уже давно осознавалась необходимость сосредоточить работу по сбору средств, их учету и контролю в одном органе. По их мнению, консолидация части функций социальных внебюджетных фондов позволила бы решить вопрос о начислении и оплате плательщиками взносов одним поручением с зачислением платежа на один собирательный счет, с которого потом осуществляются расчеты с фондами по установленным для них нормативным отчислениям. Аналогичное решение целесообразно и по контрольным функциям внебюджетных фондов за правильностью расчетов по обязательным платежам. При этом интересы фондов в вопросах использования средств не ущемляются, они должны осуществлять те непосредственные функции, ради чего и созданы.

Поскольку финансовые источники фондов носят, по существу, налоговый характер, в целях упорядочения механизма мобилизации доходов в фонды Минфином РФ и МНС РФ вносились предложения о сосредоточении в большей мере функций по сбору и контролю платежей во внебюджетные фонды в системе налоговых органов с передачей им функций по учету платежей.

Налоговые органы на местах работали с теми же плательщиками, что и фонды. Проверка отчислений во внебюджетные фонды к тому же являлась для налоговых органов обязательной, поскольку от этого прямо зависела правильность расчетов с бюджетом. Потребовалось передать лишь часть численности работников, занятых прежде сбором платежей в фонды, в основном на районном уровне, налоговым органам для выполнения дополнительного объема работ, особенно по ведению лицевых счетов плательщиков, которыми являлись практически все юридические и многие физические лица.

Учитывая приведенные аргументы, начиная с 1 января 2001 г. введен единый социальный налог. Этот налог зачисляется в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования.

Плательщиками налога признаются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам:
 - организации;
 - индивидуальные предприниматели;
 - физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные нотариусы.

Если плательщик одновременно относится к нескольким перечисленным категориям, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

В связи с вступлением в силу Федерального закона от 15.12.01 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» налогоплательщики должны отдельно уплачивать страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в Пенсионный фонд РФ и ЕСН. Плательщиками взноса в Пенсионный фонд признаются:

- лица, производящие выплаты физическим лицам, в том числе организации, индивидуальные предприниматели, физические лица;
- индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Объект налога, а также **налоговая база** определяются по-разному в зависимости от категории плательщика (табл. 7.1).

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как их стоимость на день выплаты, исчисленная исходя из рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) — исходя из государственных регулируемых розничных цен. При этом в стоимость товаров (работ, услуг) включается сумма НДС, а для подакцизных товаров и сумма акцизов.

Указанные выплаты не признаются объектом налогообложения, если они производятся из средств, остающихся у организации после уплаты налога на прибыль, или средств, оставшихся у индивидуального предпринимателя либо физического лица после уплаты налога на доходы физических лиц.

Виды выплат, не подлежащих обложению, определяемые НК РФ:

Таблица 7.1

Плательщик	Объект обложения	Налоговая база
1	2	3
Организации	Выплаты и иные вознаграждения, начисляемые плательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых предпринимателям, адвокатам, частным нотариусам), а также выплаты по авторским договорам*	Сумма названных выплат и иных вознаграждений, начисленных плательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. При определении базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, не подлежащих обложению) вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для работника, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха,
Предприниматели, производящие выплаты физическим лицам		
Физические лица (не предприниматели), производящие выплаты физическим лицам	Выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые плательщиками в пользу физических лиц. Не относятся к объекту обложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество (имущественные права), а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества (имущественных прав). Не признаются объектом обложения для указанных плательщиков выплаты, начисленные в пользу физических лиц, являющихся иностранными гражданами и лицами без гражданства, по трудовым договорам, заключенным с российской организацией через ее обособленные подразделения, расположенные за рубежом, и вознаграждения, начисленные в пользу таких лиц, в связи с осуществлением ими деятельности за рубежом в рамках заключенных	обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм взносов плательщика: - по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком в установленном порядке; - договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; - договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей)**. Налоговая база для физических лиц, не признаваемых предпринимателями определяется как сумма выплат и иных вознаграждений по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемых плательщиками в пользу физических лиц

1	2	3
	договоров гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг	
Предприниматели, не производящие выплаты физическим лицам	Доходы от профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Для плательщиков — глав крестьянских (фермерских) хозяйств из доходов исключаются расходы, связанные с ведением хозяйств	Сумма доходов, полученных плательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Состав расходов, принимаемых к вычету, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат по налогу на прибыль
Адвокаты, не производящие выплаты физическим лицам		

* Указанные выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом обложения, если:

- у плательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- у плательщиков — предпринимателей, частных нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

** Организации и предприниматели, производящие выплаты физическим лицам, определяют базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

1) государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством, — по временной нетрудоспособности, по уходу за больным ребенком, по безработице, беременности и родам;

2) все виды предусмотренных законодательством компенсационных выплат (в пределах установленных норм), связанных:

- с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилья 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 формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций

для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;

- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня 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;
- выполнением работником трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

3) суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- работникам 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 РФ;
- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка;

4) суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками, финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями, — в пределах законодательно установленных размеров;

5) доходы глав крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства;

6) суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому плательщиком в установленном порядке; суммы платежей (взносов) плательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключа-

емым на срок не менее года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) плательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и (или) причинения вреда здоровью застрахованного лица;

7) стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая работодателем лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

8) суммы, выплачиваемые физическим лицам за выполнение ими работ, связанных с проведением избирательных кампаний Президента РФ, депутата Госдумы, депутата законодательного органа власти субъекта РФ, главы исполнительной власти субъекта РФ, члена выборного органа местного самоуправления, главы муниципального образования, члена иного федерального государственного органа, государственного органа субъекта РФ, на иную должность в органе местного самоуправления. Выплаты должны осуществляться избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов, фондов избирательных объединений и блоков;

9) стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

10) стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

11) суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей зачислению в ФСС РФ) не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

Дата осуществления выплат и иных вознаграждений или получения доходов определяется как:

- день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника — для выплат и иных вознаграждений, начисленных лицами, производящими выплаты физическим лицам;

- день выплаты вознаграждения физическому лицу, в пользу которого они осуществляются, — для физических лиц, не признаваемых предпринимателями;
- день фактического получения дохода — для доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, а также связанных с этой деятельностью иных доходов.

Законодательство устанавливает ряд *льгот по единому социальному налогу*. От уплаты налога освобождаются:

1) лица, производящие выплаты физическим лицам (организации, предприниматели и физические лица, не признаваемые предпринимателями), — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течение налогового периода 100 тыс. руб. на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы;

2) следующие категории работодателей — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 10 000 руб. в течение налогового периода на каждого отдельного работника:

- общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные отделения;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на плательщиков, занимающихся производством и реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ;

- предприниматели и адвокаты, не производящие выплаты физическим лицам, являющиеся инвалидами I, II или III группы, в части доходов от их предпринимательской и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

Таблица 7.2

База на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный ФОМС	Территориальные ФОМС	
До 280 000 руб.	20%	2,9%	1,1%	2%	26%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + 1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 7.3

База на каждого работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный ФОМС	Территориальные ФОМС	
До 280 000 руб.	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3360 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	56 000 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	69 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	8200 руб.	5000 руб.	5280 руб.	88 000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 7.4

База нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный ФОМС	Территориальные ФОМС	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	29 080 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	39 520 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 7.5

База нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
		Федеральный ФОМС	Территориальные ФОМС	
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	14 840 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5320 руб. + 0,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	23 480 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	3840 руб.	6600 руб.	33 920 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом — календарный месяц.

Ставки социального налога, так же как и объект и база обложения, зависят от категории плательщика. Так, лицами, производящими выплаты физическим лицам, применяются ставки, приведенные в табл. 7.2.

Для сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, применяются ставки, приведенные в табл. 7.3.

Для предпринимателей, не осуществляющих выплаты физическим лицам, применяются ставки, приведенные в табл. 7.4.

Адвокаты и частные нотариусы уплачивают налог по ставкам, приведенным в табл. 7.5.

Для плательщиков — организаций и предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории зоны, применяются следующие ставки:

База на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Итого
До 280 000 руб.	14%	14%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	39 200 руб. + 5,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	57 120 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.	57 120 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Для плательщиков-организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий, за исключением плательщиков, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны, применяются следующие ставки:

База на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования РФ	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный ФОМС	Территориальные ФОМС	
1	2	3	4	5	6
До 75 000 руб.	20%	2,9%	1,1%	2%	26%

1	2	3	4	5	6
От 75 000 руб. до 600 000 руб.	15 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 75 000 руб.	2175 руб. + 1% с суммы, превышающей 75 000 руб.	825 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 75 000 руб.	1500 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 75 000 руб.	19 500 руб. + 10% с суммы, превышающей 75 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 475 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.	7425 руб.	3975 руб.	4125 руб.	72 000 руб. + 2% с суммы, превышающей 600 000 руб.

К указанной деятельности относится разработка и реализация программ для ЭВМ, баз данных на материальном носителе или в электронном виде по каналам связи независимо от вида договора и (или) оказание услуги (выполнение работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), установка, тестирование и сопровождение программ для ЭВМ, баз данных.

Указанные организации уплачивают ЕСН по установленным ставкам при выполнении ими следующих условий, если не установлено иное:

- организацией получен документ о ее аккредитации для осуществления деятельности в области информационных технологий;
- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам 9 месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату ЕСН по установленным ставкам, составляет не менее 90% в сумме всех ее доходов за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;
- среднесписочная численность работников за 9 месяцев года, предшествующего году перехода организации на уплату ЕСН по установленным ставкам, составляет не менее 50 человек.

Вновь созданные организации уплачивают ЕСН по установленным ставкам при выполнении следующих условий:

- организацией получен документ об аккредитации;
- доля доходов от реализации экземпляров программ для ЭВМ, баз данных, передачи имущественных прав на программы для ЭВМ, базы данных, от оказания услуг (работ) по разработке, адаптации и модификации программ для ЭВМ, баз данных (программных средств и информационных продуктов), а также услуг (работ) по установке, тестированию и сопровождению указанных программ для ЭВМ, баз данных по итогам отчетного (налогового) периода составляет не менее 90% в сумме всех ее доходов за указанный период, в том числе от иностранных лиц не менее 70%;
- среднесписочная численность работников за отчетный (налоговый) период составляет не менее 50 человек.

Сумма доходов определяется по данным налогового учета. При определении доли доходов от покупателей — иностранных лиц учитываются доходы от иностранных лиц, местом осуществления деятельности которых не является территория РФ. Место осуществления деятельности покупателя определяется как место фактического присутствия покупателя на территории иностранного государства на основе государственной регистрации организации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства, если программы для ЭВМ и базы данных, услуги (работы) и имущественные права приобретались через это представительство, места жительства физического лица.

Если по итогам отчетного (налогового) периода организация не выполняет хотя бы одно установленное условие, она лишается права применять установленные ставки.

Не только объект, налоговая база и ставки ЕСН зависят от категории плательщиков. От категории плательщиков зависит также порядок исчисления и уплаты этого налога.

Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты ЕСН плательщиками, производящими выплаты физическим лицам. Сумма налога исчисляется и уплачивается плательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд.

Так, сумма налога (авансового платежа), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается плательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по взносу) на обязательное пенсионное страхование (на-

логовый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных упомянутым Законом «Об обязательном пенсионном страховании в РФ». При этом сумма вычета не может превышать сумму налога (авансового платежа), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Сумма налога, подлежащая уплате в ФСС РФ, уменьшается плательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренных законодательством.

В течение налогового (отчетного) периода по итогам каждого календарного месяца плательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных — для плательщиков — физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки. Сумма ежемесячного авансового платежа определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Их уплата производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

По итогам отчетного периода плательщики определяют разницу между суммой налога, исчисленной исходя из базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных за тот же период ежемесячных платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

Если в отчетном (налоговом) периоде сумма налогового вычета превышает сумму фактически уплаченного страхового взноса, разница признается занижением суммы налога, подлежащего уплате, с 15-го числа месяца, следующего за месяцем, за который уплачены авансовые платежи.

Данные о суммах исчисленных, а также уплаченных авансовых платежей, данные о сумме вычета, а также о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период плательщик отражает в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Разница между суммой налога, подлежащей уплате по итогам налогового периода, и суммами налога, уплаченными в течение налогового периода, подлежит уплате не позднее 15 календарных дней со дня, установленного для подачи декларации за налоговый период, либо зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату плательщику. Если по итогам налогового периода сумма

фактически уплаченных за этот период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей) превышает сумму вычета, сумма превышения признается излишне уплаченным налогом и подлежит возврату плательщику.

Плательщики обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящегося к ним, а также сумм вычетов по каждому физическому лицу. Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, плательщики обязаны представлять в региональные отделения ФСС РФ отчеты о суммах:

- начисленного налога в ФСС РФ;
- использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 года, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- направленных ими на санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;
- расходов, подлежащих зачету;
- уплачиваемых в ФСС РФ.

Уплата налога (авансовых платежей) осуществляется отдельными платежными поручениями в федеральный бюджет, ФСС РФ, ФФОМС и ТФОМС.

Плательщики представляют декларацию не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Ее копию с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим представление декларации, плательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган ПФ РФ.

Налоговые органы представляют в органы ПФ РФ копии платежных поручений плательщиков об уплате налога, а также иные сведения, необходимые для осуществления органами ПФ РФ обязательного пенсионного страхования, включая сведения, составляющие налоговую тайну. Плательщики, выступающие в качестве страхователей по обязательному пенсионному страхованию, представляют в ПФ РФ сведения и документы в соответствии с Законом «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» в отношении застрахованных лиц.

Органы ПФ РФ представляют в налоговые органы информацию о доходах физических лиц из индивидуальных лицевых счетов.

Обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, счет и начисляющие выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц, исполняют обязанности организации по уплате налога (авансовых платежей), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и деклараций по месту своего нахождения. Сумма налога (авансового платежа), подлежащая уплате по месту нахождения подразделения, определяется исходя из величины базы, относящейся к этому подразделению. Сумма налога, подлежащая уплате по месту нахождения организации, в состав которой входят подразделения, определяется как разница между общей суммой налога, подлежащей уплате организацией в целом, и совокупной суммой налога, подлежащей уплате по месту нахождения ее подразделений.

При наличии у организации подразделений, расположенных за рубежом, уплата налога (авансовых платежей), а также представление расчетов по налогу и деклараций осуществляется организацией по месту своего нахождения.

В случае прекращения деятельности в качестве предпринимателя до конца налогового периода плательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении деятельности представить в налоговый орган декларацию за период с начала налогового периода по день подачи указанного заявления. Разница между суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с декларацией, и суммами налога, уплаченными с начала года, подлежит уплате не позднее 15 календарных дней со дня подачи такой декларации или возврату плательщику.

Порядок исчисления и уплаты налога плательщиками, не производящими выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц. Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в течение налогового периода предпринимателями и адвокатами, производится налоговым органом исходя из базы плательщика за предыдущий налоговый период и ставок, если не предусмотрено иное.

Если плательщики начинают осуществлять предпринимательскую деятельность после начала налогового периода, они обязаны в пятидневный срок по истечении месяца со дня начала осуществления деятельности представить в налоговый орган по месту постановки на учет заявление с указанием сумм предполагаемого дохода за текущий налоговый период. При этом сумма предполагаемого дохода (сумма предполагаемых расходов) определяется плательщиком самостоятельно.

Расчет сумм авансовых платежей на текущий налоговый период производится налоговым органом исходя из суммы предполагаемого дохода с учетом расходов, связанных с его извлечением, и ставок.

При значительном (более чем на 50%) увеличении дохода в налоговом периоде плательщик обязан (а при значительном уменьшении дохода — вправе) представить уточненную декларацию в месячный срок после установления данного обстоятельства с указанием сумм предполагаемого дохода на текущий период. Налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей на текущий период по ненаступившим срокам уплаты не позднее пяти дней с момента подачи уточненной декларации. Полученная в результате такого перерасчета разница подлежит уплате в установленные для очередного авансового платежа сроки либо зачету в счет предстоящих авансовых платежей.

Авансовые платежи уплачиваются плательщиком на основании налоговых уведомлений:

- за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере $\frac{1}{2}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за июль—сентябрь — не позднее 15 октября в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

Расчет налога по итогам налогового периода производится предпринимателями самостоятельно, исходя из всех полученных в периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и ставок. При этом сумма налога исчисляется отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля базы.

Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с декларацией, уплачивается до 15 июля следующего года либо подлежит зачету в счет предстоящих платежей по налогу или возврату плательщику.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов, за исключением адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, осуществляются коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями без применения налогового вычета. Данные об исчисленных суммах налога за прошедший налоговый период коллегии адвокатов, адвокатские бюро, юридические консультации представляют в налоговые органы до 30 марта следующего года.

Адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, самостоятельно исчисляют и уплачивают налог с доходов за вычетом расходов, связанных с их извлечением, в порядке, предусмотренном для индивидуальных предпринимателей.

Предприниматели и адвокаты представляют декларацию до 30 апреля следующего года. При этом адвокаты обязаны представить в налоговый орган справку от коллегии адвокатов, адвокатского бюро или юридической консультации о суммах уплаченного за них налога за истекший год.

В случае прекращения деятельности в качестве предпринимателя до конца года плательщики обязаны в пятидневный срок со дня подачи в регистрирующий орган заявления о прекращении деятельности представить в налоговый орган декларацию за период с начала года по день подачи заявления по форме, утвержденной ФНС.

В случае прекращения либо приостановления статуса адвоката, прекращения полномочий частного нотариуса плательщики обязаны в 12-дневный срок со дня принятия решения уполномоченным органом представить в налоговый орган декларацию за период с начала года по день прекращения либо приостановления статуса адвоката.

Уплата налога, исчисленного по представляемой декларации (с учетом начисленных авансовых платежей по истекшим срокам уплаты), производится не позднее 15 календарных дней со дня подачи декларации.

Особенности исчисления и уплаты налога отдельными категориями плательщиков. Предприниматели и адвокаты не исчисляют и не уплачивают налог в части суммы, зачисляемой в ФСС РФ.

От уплаты налога освобождаются Минобороны, другие федеральные органы исполнительной власти, в составе которых проходят военную службу военнослужащие, в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат, получаемых военнослужащими, лицами рядового и начальствующего состава. Не включаются в базу для исчисления налога, подлежащего уплате в федеральный бюджет, суммы денежного содержания прокуроров и следователей, а также судей федеральных судов и мировых судей субъектов РФ.

Глава 8

НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налогообложение имущества физических лиц осуществляется в соответствии с Законом РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц». Конкретизирует положения данного Закона Инструкция МНС от 2 ноября 1999 г. № 54 «По применению Закона РФ “О налогах на имущество физических лиц”».

Плательщиками налога на имущество физических лиц являются следующие категории граждан, имеющих на территории РФ в собственности имущество, являющееся объектом обложения налогом на имущество физических лиц:

- граждане РФ;
- иностранные граждане, в том числе граждане государств, входивших в состав бывшего СССР;
- лица без гражданства.

Если имущество находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, плательщиком признается каждое из них соразмерно доле в этом имуществе. Это в полной мере относится к ситуации, когда имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и организаций. Если же имущество находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по уплате налога. При этом плательщиком может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними.

Объектами налогообложения выступает следующее имущество перечисленных физических лиц (далее — граждан), если на территории РФ оно является их собственностью:

- жилые дома;
- квартиры;
- дачи;
- гаражи;
- иные строения, помещения и сооружения.

Из сказанного следует, что определяющим условием взимания налога на имущество физических лиц является возникновение права собственности. Поэтому корректнее было бы определить перечисленное выше имущество предметом налогообложения, тогда как объектом налогообложения считать сам факт нахождения данного имущества в собственности физического лица.

Гражданский кодекс РФ определяет основания приобретения права собственности на строения, помещения и сооружения, в том числе и момент приобретения такого права:

1) член жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное этим лицам кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество (ст. 218);

2) право собственности на здания, сооружения и другое вновь созданное недвижимое имущество, подлежащее государственной регистрации, возникает с момента такой регистрации (ст. 219);

3) право собственности на самовольную постройку может быть признано судом за лицом, осуществившим постройку на не принадлежащем ему земельном участке, при условии, что данный участок будет в установленном порядке предоставлен этому лицу под возведенную постройку (ст. 222).

В соответствии с Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц» налогообложению подлежат строения, помещения и сооружения, находящиеся в собственности физических лиц. Однако Закон не определяет точно, какой именно предмет может быть отождествлен со строением, помещением либо сооружением. Это порождает неоднозначные трактовки и в конечном счете приводит к ущемлению прав налогоплательщиков. Образцом четкого описания предмета налогообложения в данном случае может служить французский закон о налоге со строений, согласно которому под строением понимается любое сооружение, постоянно находящееся на одном и том же месте, при этом фундамент сооружения изготовлен из бетона или кирпича вне зависимости от материалов, из которых возведены стены.

Рассматриваемый налог с перечисленных объектов взимается независимо от того, эксплуатируются они или нет.

Налог на имущество физических лиц относится к категории местных налогов и в соответствии с Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» полностью зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Этот налог исчисляется государственной налоговой инспекцией по месту нахождения (регистрации) объектов налогообложения. Выписанное на соответствующую сумму платежное извещение вручается плательщику, а в случае если он не проживает в месте

регистрации объектов налогообложения — пересылается по месту его жительства либо по адресу лица, уполномоченного собственником управлять имуществом. Обязательным реквизитом платежного уведомления должен быть бюджетный счет, на который следует перечислять платежи по этому налогу.

Если перечисленные объекты не имеют собственника, либо собственник неизвестен, либо имущество относится к бесхозному, налог на имущество физических лиц не взимается.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие **льготы** по налогу на имущество физических лиц.

А. Полностью от уплаты данного налога освобождаются:

- Герои Советского Союза, лица, награжденные орденом Славы трех степеней (документом, подтверждающим право на льготу, служит книжка Героя или орденская книжка);
- инвалиды I и II групп (удостоверение инвалида);
- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите бывшего СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах, учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан (удостоверение участника Гражданской или Великой Отечественной войны, удостоверение о праве на льготы);
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается в выслугу лет для начисления пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии (удостоверение участника Великой Отечественной войны, удостоверение о праве на льготы);
- лица, получившие льготы в соответствии с федеральными законами «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» и «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» (удостоверение участника ликвидации последствий ядерной катастрофы);
- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядер-

ного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах (удостоверение, выданное Комитетом ветеранов подразделений особого риска РФ на основании заключения медико-социальной экспертной комиссии);

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца (пенсионное удостоверение со штампом «Вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или соответствующей записью, заверенной подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью, справка о гибели военнослужащего);
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с воинской службы по достижении предельного возраста пребывания на воинской службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность воинской службы 20 лет и более (удостоверение воинской части или справка, выданная военным комиссаром, воинской частью, военным учебным учреждением, федеральными органами власти).

Б. Полностью от уплаты налога на имущество физических лиц в части строений, помещений и сооружений освобождаются:

- пенсионеры, которым пенсии назначаются в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ. Эта льгота применяется и в тех случаях, когда пенсионеры имеют квартиру, дачу, садовый домик, гараж, иное помещение или строение в жилищном, жилищно-коммунальном, дачном, гаражном кооперативе, садово-огородном товариществе или другом кооперативе и выплатили стоимость пая в этих кооперативах, что должно быть подтверждено справкой органов управления соответствующих кооперативов;
- граждане, уволенные с воинской службы и выполнявшие интернациональный долг в Афганистане или других странах, где велись боевые действия. Основанием для предоставления льготы служит свидетельство о праве на льготы и справка, выданная райвоенкоматом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией МВД СССР либо соответствующими органами РФ;
- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Документальным основанием является справка о гибели военнослужащего или государственного служащего, выданная соответствующими государственными органами;

- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, — на период такого их использования;
- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 м² и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 м².

Плательщики, имеющие право на льготы по рассматриваемому налогу, самостоятельно представляют необходимую документацию в местную государственную налоговую инспекцию.

Поскольку налог на имущество физических лиц относится к категории местных налогов, органы законодательной (представительной) власти автономной области, автономных округов и местного самоуправления районов, городов (кроме городов районного подчинения), районов в городах вправе применять на своей территории дополнительные льготы: уменьшать размеры ставок налогообложения, а также вводить дополнительные льготы для отдельных категорий плательщиков либо для конкретных плательщиков.

Органы местного самоуправления городов районного подчинения, поселков и сел обладают правом предоставлять льготы по налогу на имущество физических лиц только для отдельных налогоплательщиков.

Освобождение от рассматриваемого налога или снижение ставки плательщик получает начиная с того месяца года, когда возникло право на льготу. Если же в течение года плательщик теряет право на льготу, то нормальный режим налогообложения применяется начиная со следующего месяца после утраты этого права.

В соответствии с общими нормами международного права, договорами бывшего СССР и РФ и законодательством РФ от уплаты налога на имущество физических лиц освобождается персонал иностранных дипломатических и консульских представительств, а также других приравненных к ним в отношении налоговых привилегий официальных представительств иностранных государств и международных организаций.

Плательщики данного налога должны документально подтвердить свое право на получение налоговых льгот и привилегий.

Налоговая база. Налог исчисляется на основании данных об инвентаризационной стоимости облагаемых объектов по состоянию на 1 января каждого года. В случае если таковая не определялась — данных об их стоимости, определяемой для расчета суммы по государственному обязательному страхованию исходя из оценки по состоянию на ту же дату.

Если у плательщика в собственности имеется несколько объектов и они находятся на территории одного органа местного самоуправления, который установил по всем объектам единую ставку, то налог исчисляется с суммарной инвентаризационной стоимости. Если же у плательщика в собственности имеется несколько объектов и они находятся на территории одного органа местного самоуправления, который установил различные ставки в зависимости от типа их использования (жилого или нежилого назначения, используемые для личных или коммерческих целей и т.п.) или иных критериев, то налог исчисляется с суммарной инвентаризационной стоимости каждого типа объектов.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы технической инвентаризации, осуществляющие оценку строений, помещений и сооружений, обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налога по состоянию на 1 января. Органы, осуществляющие учет и регистрацию недвижимого имущества, обязаны сообщать о расположенном на подведомственной им территории имуществе и их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации имущества.

Оценка инвентаризационной стоимости строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданину на праве личной собственности, производится органами жилищно-коммунального хозяйства — бюро технической инвентаризации (БТИ) местных администраций. Коммунальные органы при оценке строений могут применять расчетные коэффициенты, используя соотношения показателей, отражающих динамику изменения стоимости продукции строительства и стройиндустрии. Оплата работ по оценке стоимости строений, помещений и сооружений, принадлежащих гражданам на праве собственности, производится за счет соответствующих бюджетов субъектов РФ или органов местного самоуправления.

Для целей налогообложения не проводится оценка следующих объектов:

- находящихся в стадии строительства;
- самовольно возведенных;
- бесхозных сооружений;
- сооружений, назначение которых не определено;
- помещений и сооружений, по различным причинам признанных непригодными для дальнейшей эксплуатации.

Данные, необходимые для исчисления налога на имущество физических лиц, представляются налоговым органам коммунальными, страховыми, нотариальными и другими органами бесплатно и в согласованные сроки. За непредставление необходимых данных для исчисления налоговых платежей на должностных лиц перечисленных органов налагается штраф в размере пятикратной МРОТ.

Ставки налога на имущество физических лиц. Налог на строения, помещения и сооружения уплачивается ежегодно по ставкам, устанавливаемым нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Ставки устанавливаются в следующих пределах:

Стоимость имущества	Ставка налога, %
До 300 тыс. руб.	До 0,1
От 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб.	От 0,1 до 0,3
Св. 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2

Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям, т.е. ставки могут устанавливаться в зависимости от того, жилое это помещение или нежилое, используется для хозяйственных нужд или коммерческих, кирпичные, блочные или из дерева строения, помещения и сооружения и т.п.

Порядок исчисления налога. Налог исчисляется налоговым органом по месту нахождения имущества. Если плательщик не проживает по месту нахождения имущества, уведомление на уплату исчисленного налога направляется ему по почте заказным письмом.

Порядок и сроки уплаты налога предполагают ежегодные выплаты по ставке, устанавливаемой органами законодательной (представительной) власти субъектов РФ, но не превышающей 0,1% от их инвентаризационной стоимости.

Если объект налогообложения отчужден в течение года от одного гражданина-плательщика другому (купля-продажа, мена, дарение), налог на имущество физических лиц по этому объекту исчисляется и предъявляется к уплате первоначальному владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новому собственнику — начиная с того месяца, в котором возникло это право, т.е. с момента регистрации договора в соответствующем органе.

За строения, помещения и сооружения, перешедшие по наследству, налог на имущество физических лиц взимается с наследника, принявшего наследство, с момента открытия наследства.

За вновь возведенные гражданами строения, помещения и сооружения налог на имущество физических лиц уплачивается с начала года, следующего за их возведением. Такой же порядок предусматривается для случаев, когда граждане, имеющие строения или сооружения, возвели в месте нахождения этих строений и сооружений новые постройки (гаражи, сараи и др.) или произвели постройки, надстройки к основным строениям.

В случае уничтожения, сноса или полного разрушения рассматриваемых объектов налогообложения взимание налога на имущество физических лиц прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены, снесены или разрушены. Документальным основанием при этом выступает справка коммунального органа, а в сельской местности — соответствующего органа исполнительной власти.

Граждане, купившие дома, квартиры в рассрочку у предприятий, организаций, приобретают право собственности на это имущество после погашения соответствующих обязательств. Эти граждане становятся плательщиками налога за приобретенные дома с момента регистрации собственности.

Гражданам, выплатившим пай за квартиру в жилищно-строительном кооперативе, являющемся собственником этих квартир, налог предъявляется каждому плательщику отдельно.

Государственные налоговые инспекции вручают или пересылают гражданам уведомления по уплате налога не позднее 1 августа. Уплата производится равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. не позднее 15 сентября.

По истечении установленных сроков уплаты налога невнесенная сумма считается недоимкой и взыскивается с начислением пени.

В случае неуплаты физическим лицом рассматриваемого налога по месту нахождения (регистрации) имущества взыскание недоимки производится налоговым органом по месту жительства налогоплательщика.

Если граждане своевременно не были привлечены к уплате налога на имущество физических лиц, исчисление им данного налога может быть произведено не более чем за три предшествующих года. За такой же период допускается пересмотр неправильно произведенного налогообложения.

В случае несвоевременной уплаты налогов к виновным применяются меры, установленные для взыскания не внесенных в срок налоговых и неналоговых платежей в соответствии с действующим законодательством.

Дополнительные суммы налога на имущество физических лиц в этих случаях уплачиваются в следующие сроки:

- суммы, дополнительно причитающиеся за текущий год, — равными долями в оставшиеся до конца года сроки, но с тем, чтобы на уплату соответствующей суммы было не менее 15 дней;
- суммы, исчисленные за текущий год по истечении всех сроков уплаты или за предшествующие годы, — равными долями в два срока:

через месяц после начисления сумм (после вручения извещения);

через месяц после первого срока уплаты.

Такие же сроки устанавливаются при перерасчете платежей и доначислении сумм за текущий год в связи с неточным определением стоимости строений, помещений и сооружений, с неправильным применением ставок и т.д.

Начисленные ранее суммы могут быть снижены или отменены в связи с возникновением права на льготы, утратой права собственности и по другим причинам. В таких случаях при понижении исчисленных на текущий год сумм в связи с пересмотром налогообложения или возникновением у плательщика права на льготу с начала года суммы налога, подлежащие снижению, исчисляются равными долями по всем срокам уплаты. Если сумма налога на имущество физических лиц по истекшим ко дню снижения налоговой суммы срокам полностью уплачена, приходящиеся на эти сроки сложенные суммы исключаются из очередного срока уплаты.

На ту же долю, что и первоначальная величина платежа, уменьшается и пеня, уплаченная по этим срокам, а излишне уплаченная пеня засчитывается в погашение платежа по очередному сроку.

В случае если ко времени понижения первоначально исчисленных сумм налога все сроки уплаты истекли и налог полностью уплачен, переплата либо возвращается плательщику, либо зачисляется по заявлению плательщика в погашение недоимки по другим числящимся за ним налоговым платежам.

Возврат неправильно исчисленных налогов за прошлые годы производится не более чем за три предыдущих года в таком же порядке.

Пеня гражданам за просрочку налоговых платежей начисляется в установленных размерах с сумм недоимки за каждый день просрочки.

Глава 9

НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

§ 1. Понятие налога на добавленную стоимость. Предыстория НДС в странах Западной Европы и в России

НДС — это вид косвенного налога на товары и услуги, влияющего на процесс ценообразования и структуру потребления. Представляет собой форму изъятия в бюджет части прироста стоимости, которая создается на всех стадиях производства — от сырья до предметов потребления.

Носителем НДС является конечный потребитель, поэтому в соответствии с принятыми принципами классификации налогов НДС обычно относят к категории косвенных налогов. Вместе с тем в некоторых случаях НДС приобретает признаки прямого налога:

- при передаче на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль;
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

НДС взимается с каждого акта продажи. Теоретически объектом налогообложения является добавленная стоимость, которая определяется посредством исключения из объема продукции (в денежном выражении) стоимости потребленных на ее производство сырья, материалов, полуфабрикатов, приобретенных со стороны, и некоторых других затрат. Добавленная стоимость включает заработную плату с отчислениями на социальное страхование, прибыль, проценты за кредит, расходы на рекламу, транспорт, электроэнергию и т.п.

На практике почти невозможно выделить добавленную стоимость в общей стоимости продукции (работ, услуг), поэтому для упрощения расчетов за объект обложения налогом на добавленную стоимость принимается не добавленная стоимость, а весь оборот по реализации, включая стоимость списанных на издержки производства и обращения материальных затрат (без учета уплаченного за них НДС). Выделение же налога на добавленную стоимость

и исключение двойного налогообложения достигаются тем, что плательщик перечисляет в бюджет разность между суммами налога, полученными от потребителей и уплаченными поставщикам.

Сумма НДС определяется на всех стадиях технологической цепочки вплоть до конечного потребителя как разница между суммами налога, полученными от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога, уплаченными поставщикам за материальные ресурсы, топливо, работы, услуги, стоимость которых относится на издержки обращения. НДС включается поставщиком (продавцом) в цену продукции, реализуемой потребителям (покупателям). При исчислении суммы НДС базой является прирост стоимости на данной стадии производства (перепродажи). Предприятия являются только сборщиками этого вида налога, фактическими носителями выступают конечные потребители товаров, работ или услуг.

НДС изобретен французским экономистом М. Лоре для замены налога с оборота и впервые введен во Франции в 1954 г. НДС — продукт длительной эволюции налога с оборота, который был введен во Франции в 1920 г., а в 1936 г. преобразован в налог на производство. После 1948 г. была предусмотрена его разбивка по срокам.

После введения НДС во Франции этот налог получил распространение в странах — членах ЕЭС (например, в Великобритании с 1973 г.) и некоторых других промышленно развитых странах мира. Переход к НДС в странах Западной Европы происходил в период реформирования экономики и решения макроэкономических задач. Он активно используется в моделях экономических систем и выполняет важную роль в регулировании товарного спроса.

Для целей макро- и микроэкономического анализа во многих странах применялись сходные показатели. Так, в СССР с 1973 г. проводился широкомасштабный экономический эксперимент по определению в общем объеме производства машиностроительных предприятий чистой продукции, поскольку все остальные действовавшие критерии (валовая, товарная, реализованная продукция) содержали в себе прошлый, овеществленный труд, вложенный на предприятиях — поставщиках материалов и комплектующих, что искажало их значение для оценки хозяйственной деятельности. Так как показатель чистой продукции не содержит прошлый труд, вложенный на других предприятиях, этот показатель по сравнению с другими объемными показателями точнее измеряет производительность труда. Показатель чистой продукции применялся и в

других странах СЭВ — в Болгарии, Польше, Венгрии, Румынии и ГДР.

В бухгалтерском учете часть затрат, отражаемая в качестве общехозяйственных и общепроизводственных, формировала фактическую себестоимость только в середине следующего за отчетным месяца (после подсчета всех отклонений фактической себестоимости от нормативной), поэтому теоретический метод определения чистой продукции простым вычитанием из валовой продукции суммы материальных затрат на практике не работал. Из-за этого исчезала оперативность и ставилась под сомнение вообще целесообразность использования показателя чистой продукции для объективной оценки хозяйственной деятельности предприятия. И все же постановлением ЦК КПСС и Совета Министров СССР от 12 июля 1979 г. «Об улучшении планирования и усилении воздействия хозяйственного механизма на повышение эффективности производства и качества работы» показатель нормативной чистой продукции вводился в обрабатывающих отраслях в качестве основного стоимостного показателя.

На этапе реформирования экономики в России был введен НДС: с 1 января 1992 г. одновременно с отменой налога с оборота¹ и налога с продаж. Система применения НДС регулируется главой 21 НК РФ. Переход к косвенному налогообложению в России обусловлен необходимостью:

- гармонизации налоговой системы страны с налоговыми системами стран Западной Европы;
- наличия стабильного источника бюджетных доходов;
- систематизации налогов.

В промышленно развитых странах удельный вес НДС в налоговых бюджетных поступлениях составляет в среднем 25% (исключе-

¹ Налог с оборота — это вид налога, который взимался на конечной стадии производства со стоимости произведенных товаров народного потребления. Недостатком этого налога являлось то, что он взимался не со всех товаров, а только с тех, которые находились в конце технологической цепочки (т.е. этот вид налога взимался с холодильников и автомобилей, но не взимался с чугуна, хлопка, руды). Налог с оборота более чем на 80% изымался в бюджет в виде разницы между фиксированными государством розничными и оптовыми ценами. Переход же России к рыночной экономике, для которой характерно свободное ценообразование на основе спроса и предложения, исключает возможность формирования бюджетных налоговых доходов за счет налога с оборота.

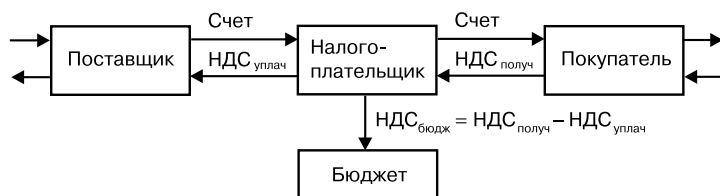
чение составляет Франция, где его доля в налоговых поступлениях значительно выше — около 40%). В России НДС занимает первое место среди налоговых поступлений в доходную часть государственного бюджета (более 41%), что составляет свыше 36% всех доходов федерального бюджета.

§ 2. Механизм уплаты НДС

Поясним механизм уплаты НДС и порядок взаимоотношений плательщиков и бюджета на упрощенном примере (рис. 9.1). Выделим условную технологическую цепочку, включающую производство сырья, деталей и комплектующих, готовой продукции, а также движение этой продукции по товаропроводящей сети, состоящей из организаций оптовой и розничной торговли и заканчивающейся конечным потребителем.

Конечный потребитель по закону не является плательщиком НДС, но в цене товара, приобретенного им, содержится некая сумма налога на добавленную стоимость — $\text{НДС}_{\text{кп}}$.

Рассмотрим механизм взаимодействия произвольного налогоплательщика НДС — участника технологической цепочки с его контрагентами — поставщиком, с одной стороны, и покупателем — с другой:



Организация — плательщик налога выставляет своему покупателю счет-фактуру за проданные товары (работы, услуги). В счете стоимость товара указывается исходя из оптовых цен $(З + П)$, где $З$ — сумма, необходимая для возмещения затрат, понесенных на производство; $П$ — прибыль, необходимая для расширения производства и обеспечения социального развития плательщика. Сумма $(З + П)$ после ее поступления от покупателя полностью присваивается организацией-плательщиком. Одновременно в счете-фактуре плательщик предъявляет покупателю некую бюджетную надбавку к оптовой цене, которая затем направляется в бюджет. Она

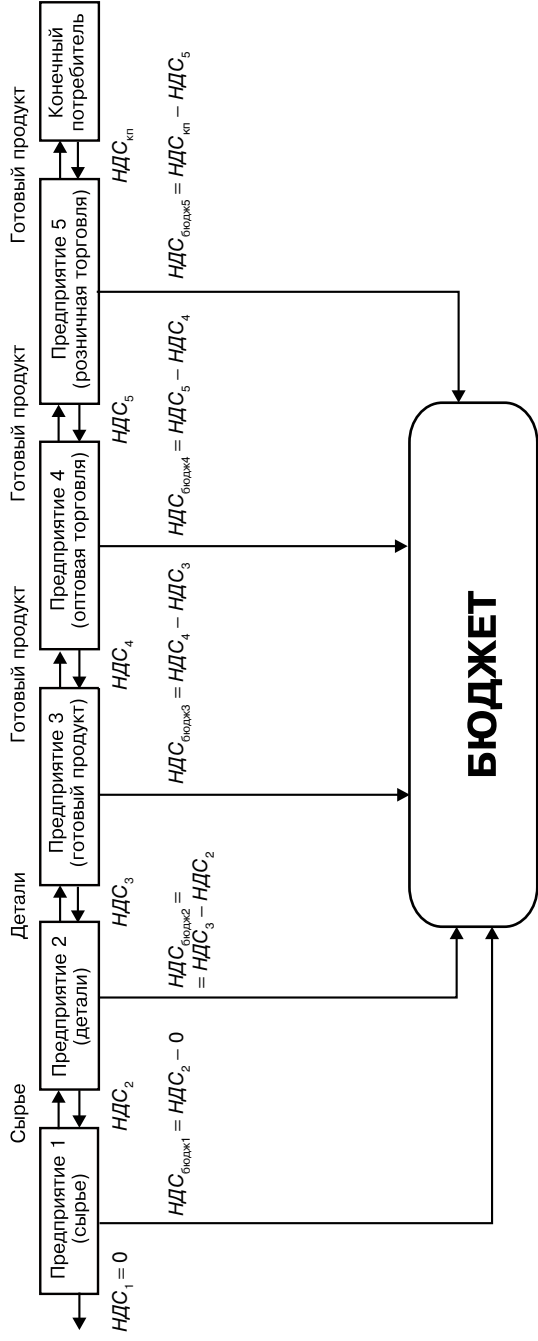


Рис. 9.1. Механизм уплаты НДС и порядок взаимоотношений плательщиков и бюджета

пропорциональна оптовой цене и составляет 18 либо 10% этой цены (в зависимости от вида проданных товаров), т.е. соответственно $0,18(З + П)$ либо $0,1(З + П)$. Цена $[(З + П) + 0,18(З + П)]$ называется отпускной ценой и состоит, как видно из формулы, из оптовой цены и бюджетной надбавки к последней. Эту надбавку называют налогом на добавленную стоимость. Выделенный таким способом в счете-фактуре НДС называется либо «полученным», либо «выходящим», либо «налогом, предъявляемым налогоплательщиком покупателю (заказчику) товаров (работ, услуг)» (НДС_{получ}).

В то же время поставщик выставляет плательщику в счете-фактуре сумму НДС и плательщик уплачивает НДС своему поставщику. Этот НДС называется либо «уплаченным», либо «входящим», либо «налогом, предъявленным налогоплательщику продавцом (подрядчиком) товаров (работ, услуг)».

В бюджет налогоплательщик перечисляет разницу между полученным и уплаченным налогами: $\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{НДС}_{\text{получ}} - \text{НДС}_{\text{уплач}}$. Говорят, что суммы НДС_{уплач} подлежат «вычетам». Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Если по закону налогоплательщик освобожден от обложения налогом на добавленную стоимость, это означает, что, реализуя товары (работы, услуги) и выставляя своему покупателю счет-фактуру, он ставит в счете штамп «НДС не облагается». Налогоплательщик не получает от покупателя в составе выручки НДС_{получ}.

На каждом этапе цепочки к стоимости приобретенного товара добавляется новая стоимость, которая является объектом налогообложения, и величину НДС_{бюдж_i} можно рассматривать как налог на созданную на данном этапе добавленную стоимость. Так, НДС_{бюдж₃} — это налог на добавленную стоимость, созданную на предприятии, производящем готовую продукцию.

Стоящее в начале цепочки предприятие не имеет поставщика (или допустим, что уплаченный НДС равен нулю), а потому полностью перечисляет в бюджет полученный НДС.

Если просуммировать платежи в бюджет всех предприятий-плательщиков: $\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \sum \text{НДС}_{\text{бюдж}_i} = (\text{НДС}_2 - 0) + (\text{НДС}_3 - \text{НДС}_2) + (\text{НДС}_4 - \text{НДС}_3) + (\text{НДС}_5 - \text{НДС}_4) + (\text{НДС}_{\text{кп}} - \text{НДС}_5) = \text{НДС}_{\text{кп}}$, то получим, что в бюджет поступила сумма, равная НДС_{кп}, т.е. налог в рассматриваемой цепочке полностью оплачен конечным потре-

бителем, а суммы налога, перечисленные предприятиями-плательщиками, — это только соответственным образом распределенная между ними величина НДС_{кп}.

Итак, НДС как одна из форм косвенных налогов попадает в бюджет от граждан — физических лиц, но сами граждане его не вносят. Однако, приобретая товары, в цену которых уже включен этот налог, они являются его носителями, хотя перечисляют НДС в бюджет не они, а продавцы соответствующих товаров. НДС, как и вообще косвенные налоги, реально платят те, кто тратит свои доходы. Косвенных налогов платят больше те, кто приобретает товаров на бóльшую сумму. Косвенные налоги — это налоги на расходы. Кто больше расходует, тот больше и платит.

§ 3. Плательщики, объект налогообложения и порядок определения налоговой базы

Введение в России НДС обеспечивает равный подход к вовлечению в процесс формирования бюджета всех хозяйствующих субъектов независимо от организационно-правовых форм и форм собственности.

Плательщиками НДС являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Плательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе. Иностранные организации имеют право встать на учет по месту нахождения своих постоянных представительств в РФ.

Иностранные организации, имеющие в РФ несколько подразделений, самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут представлять декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех находящихся в РФ подразделений. О своем выборе иностранные организации уведомляют налоговые органы по месту нахождения своих подразделений.

Организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от исполнения обязанностей плательщика НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без

учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. Однако такое освобождение не получают организации и индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев. Освобождение не применяется также в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на территорию РФ.

Лица, использующие право на освобождение, должны представить в налоговый орган письменное уведомление установленной формы и следующие документы, подтверждающие право на освобождение:

- выписка из бухгалтерского баланса (представляют организации);
- выписка из книги продаж;
- выписка из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (представляют индивидуальные предприниматели);
- копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Для организаций и предпринимателей, перешедших с упрощенной системы налогообложения (УСНО) на общий режим налогообложения, документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов организаций и предпринимателей, применяющих УСНО. Для предпринимателей, перешедших на общий режим налогообложения с системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единого сельскохозяйственного налога — ЕСХН), документом, подтверждающим право на освобождение, является выписка из книги учета доходов и расходов предпринимателей, применяющих ЕСХН.

Уведомление и документы представляются не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого эти лица используют право на освобождение.

Освобождение производится на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. Затем оно может быть продлено. Однако, если в течение периода, в котором организации и индивидуальные предприниматели используют право на освобождение, сумма выручки от реализации без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца превысила 2 млн руб. либо если плательщик осуществлял реализацию подакцизных товаров, плательщики начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров и (или) подакцизного минерального сырья, и до окончания периода освобождения утрачивают право на освобождение. Сумма

НДС за этот месяц подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Восстановлению также подлежат суммы НДС, если плательщик не представил необходимые документы (либо представил документы, содержащие недостоверные сведения) и если налоговый орган установил, что плательщик не соблюдает указанные ограничения.

Суммы налога, принятые плательщиком к вычету до использования им права на освобождение, по приобретенным, но неиспользованным товарам (работам, услугам) после отправки уведомления подлежат восстановлению в последнем налоговом периоде перед отправкой уведомления путем уменьшения налоговых вычетов. Суммы налога, уплаченные по товарам (работам, услугам), приобретенным плательщиком, утратившим право на освобождение, до утраты указанного права и использованным плательщиком после утраты им этого права при осуществлении налогооблагаемых операций, принимаются к вычету.

При освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные и первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм налога. На них делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)». В связи с этим покупатель не имеет возможности возместить какие-либо суммы и вынужден уплачивать в бюджет всю сумму налога, предъявленную им очередному покупателю. В результате освобождение предоставляется не за счет государства, а за счет покупателей.

Объектом налогообложения по НДС являются такие операции, как:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе предметов залога, и передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации¹, а также передача имущественных прав. При этом передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказанные услуги на безвозмездной основе также признается реализацией;

¹ Два способа прекращения обязательств.

При новации обязательство прекращается соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством, предусматривающим иной предмет или способ исполнения.

Отступное — материальные блага (деньги, имущество и пр.), предоставляемые по соглашению сторон взамен исполнения обязательства.

- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на доходы организаций, в том числе через амортизационные отчисления;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Одновременно НК РФ определяет перечень операций, которые не признаются объектом налогообложения:

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

2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при ее реорганизации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

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

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;

9) 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 и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или, по решению указанных органов, специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию указанных объектов по их назначению);

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

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

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

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

14) передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

15) передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала, которое осуществляется в порядке, установленном Законом РФ «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций».

В облагаемые обороты по подакцизным товарам включаются суммы акцизов.

В облагаемые обороты товаров из давальческого сырья и материалов включается стоимость их обработки.

Для строительных, строительно-монтажных и ремонтных организаций облагаемым оборотом считается стоимость реализованной строительной продукции (работ, услуг), определенная в договорных ценах с учетом их изменений в процессе выполнения работ, вызванных повышением (понижением) цен на строительные материалы, тарифов на транспортные и другие виды услуг.

Важно заметить, что для целей налогообложения не проводится различие между хозяйственным и подрядным способами ведения

строительно-монтажных работ: строительно-монтажные работы, выполняемые хозяйственным способом, приравниваются к работам, выполненным на сторону, и облагаются НДС в общеустановленном порядке.

Для целей налогообложения товаром считаются предметы, изделия, продукция, в том числе производственно-технического назначения, недвижимое имущество, включая здания и сооружения, а также электро- и теплоэнергия, газ.

При реализации работ НДС облагаются объемы выполненных строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и прочих работ.

К облагаемым НДС услугам относятся:

- услуги пассажирского, грузового транспорта, услуги по транспортировке газа, нефти, нефтепродуктов, электрической и тепловой энергии, услуги по перевозке, разгрузке, перегрузке товаров и их хранению;
- услуги по сдаче в аренду имущества и объектов недвижимости, в том числе по лизингу;
- посреднические услуги;
- услуги предприятий связи, бытового обслуживания населения, жилищно-коммунального хозяйства;
- услуги организаций и учреждений физической культуры и спорта;
- услуги по выполнению заказов предприятиями торговли;
- услуги по размещению рекламы;
- услуги инновационные, по обработке данных и информационному обслуживанию;
- другие платные услуги (кроме сдачи земли в аренду).

НДС облагаются лишь обороты по реализации на территории России. Поэтому для целей налогообложения важно определить место возникновения оборота по реализации.

Местом реализации товаров признается территория РФ:

- если товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется;
- если товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

Местом реализации работ или услуг признается территория РФ, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов

внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории РФ (в частности, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде);

2) работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории РФ (в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт и техническое обслуживание);

3) услуги фактически оказываются в РФ в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность в РФ.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория РФ в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг), указанных в настоящем подпункте, на территории РФ на основе государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения его постоянно действующего исполнительного органа, места нахождения постоянного представительства (если работы (услуги) оказаны через это постоянное представительство), места жительства физического лица. Положение настоящего подпункта применяется:

- при передаче, предоставлении патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;
- оказании услуг (выполнении работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;
- оказании консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении НИОКР. К инжиниринговым услугам относятся инженерно-консультационные услуги по подготовке производства и реализации продукции, подготовке строительства и эксплуатации промышленных, инфраструктурных, сельскохозяйственных и других объектов, предпроектные и проектные услуги (подготовка ТЭО, проектно-конструкторские разработки и другие подобные услуги). К услугам по обработке информации относятся услуги по осуществлению сбора и обобщению, систематизации информацион-

ных массивов и предоставлению в распоряжение пользователя результатов обработки этой информации;

- предоставлении персонала, в случае если персонал работает в месте деятельности покупателя;
- сдаче в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;
- оказании услуг агента, привлекающего от имени основного участника контракта лицо (организацию или физическое лицо) для оказания услуг, предусмотренных настоящим подпунктом;

4.1) услуги по перевозке и транспортировке, а также услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой (за исключением услуг (работ), непосредственно связанных с перевозкой и транспортировкой товаров транзитом), оказываются (выполняются) российскими организациями или предпринимателями, если пункт отправления и (или) пункт назначения находятся в РФ.

Местом реализации услуг также признается территория РФ, если транспортные средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и предпринимателями и пункт отправления и пункт назначения находятся в РФ. Транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и пассажиров;

4.2) услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой товаров транзитом, оказываются (выполняются) организациями или предпринимателями, местом осуществления деятельности которых признается территория РФ;

5) деятельность организации или предпринимателя, которые выполняют работы (оказывают услуги), осуществляется в РФ (в части выполнения видов работ (оказания видов услуг), не предусмотренных приведенными выше пп. 1—4.1).

Дополнительно следует отметить, что местом реализации работ (услуг) не признается территория РФ, если:

1) работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами РФ (в частности, строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде);

2) работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за рубежом движимым имуществом, а также с находящимися за ру-

бежом воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания (в частности, монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание);

3) услуги фактически оказываются за рубежом в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

4) покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность в РФ. Положение настоящего пункта применяется при выполнении тех видов работ и услуг, которые перечислены в приведенном выше п. 4;

5) услуги по перевозке и услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой, транспортировкой, фрахтованием, не перечислены в приведенных выше подп. 4.1 и 4.2.

Местом осуществления деятельности организации или предпринимателя, выполняющих виды работ (оказывающих виды услуг), не предусмотренные приведенными выше пп. 1—4.1, считается территория РФ в случае фактического присутствия этой организации или предпринимателя в РФ на основе госрегистрации, а при ее отсутствии — на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, места нахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, места нахождения постоянного представительства в РФ (если работы выполнены (услуги оказаны) через это представительство) либо места жительства предпринимателя.

Местом осуществления деятельности организации или предпринимателя, которые предоставляют в пользование воздушные суда, морские суда или суда внутреннего плавания по договору аренды (фрахтования на время) с экипажем, а также услуги по перевозке, не признается территория РФ, если перевозка осуществляется между портами, находящимися за пределами РФ.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер по отношению к реализации основных работ (услуг), местом такой вспомогательной реализации признается место реализации основных работ (услуг).

Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются:

1) контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами;

2) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Для обложения НДС, как, впрочем, и для обложения другими налогами, особое значение имеет определение даты возникновения

объекта налогообложения, в данном случае — реализации (передачи) товаров (работ, услуг). Можно также говорить и о моменте определения налоговой базы.

По общему правилу моментом определения базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров, имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, передачи имущественных прав.

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

В табл. 9.1 представлены моменты определения налоговой базы для некоторых типичных хозяйственных ситуаций.

Таблица 9.1

Хозяйственная ситуация	Момент определения налоговой базы
1	2
При реализации плательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации свидетельства
При передаче имущественных прав в форме уступки новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров (работ, услуг)	День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства
При передаче имущественных прав плательщиками, в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машиноместа	День уступки (последующей уступки) требования или день исполнения обязательства должником
При приобретении денежного требования у третьих лиц	
При передаче прав, связанных с правом заключения договора, и арендных прав	День передачи имущественных прав
При реализации товаров, вывезенных в режиме экспорта, а также товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны	Последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных ст. 165. Если пакет документов не собран на 181-й календарный день, считая с даты помещения товаров под режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов (а для плательщиков, которые не представляют в налоговые органы таможенные декларации, — с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории РФ (ввоз товаров на территорию РФ), проставленной пограничными таможенными
При реализации работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой и реализацией товаров, указанных в предыдущей строке настоящей таблицы	
При реализации работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой товаров, помещенных под режим международного таможенного транзита	
При реализации припасов, вывезенных из РФ в режиме перемещения припасов	

1	2
При реализации работ (услуг), выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте: • по перевозке экспортируемых из РФ товаров; • по вывозу с таможенной территории РФ продуктов переработки на этой территории; • по работам (услугам), связанных с такой перевозкой, в том числе работам (услугам) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке	органами на перевозочных документах), момент определения базы по указанным товарам (работам, услугам) определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. Если пакет документов не собран на 181-й календарный день со дня проставления на перевозочных документах отметки таможенных органов, свидетельствующей о помещении товаров под режим экспорта или режим международного таможенного транзита либо свидетельствующей о помещении вывозимых с таможенной территории РФ продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита, момент определения базы по указанным работам, услугам определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав. В случае реорганизации организации, если 181-й день совпадает с датой завершения реорганизации или наступает после указанной даты, момент определения базы определяется правопреемниками как дата завершения реорганизации (дата регистрации каждой вновь возникшей организации, а в случае реорганизации в форме присоединения – дата внесения в реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности каждой присоединяемой организации)
Исключение судна из Российского международного реестра судов	День внесения записи в реестр. Если в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности на судно от плательщика к заказчику запись не внесена, момент определения базы налоговым агентом определяется как день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав
Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последний день месяца каждого налогового периода
Передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд	День совершения указанной передачи
Получение плательщиком – изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев (по перечню Правительства РФ)	Плательщик-изготовитель вправе определять момент определения базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров (работ, услуг) (при наличии раздельного учета осуществляемых операций и сумм НДС по приобретаемым товарам

	(работам, услугам), в том числе по ОС и НМА, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного производственного цикла и других операций)*

* При получении оплаты, частичной оплаты налогоплательщиком – изготовителем товаров (работ, услуг) в налоговые органы одновременно с налоговой декларацией представляются:

- контракт (копия) с покупателем;
- документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров (работ, услуг), с указанием их наименования, срока изготовления, наименования изготовителя, выданный указанному плательщику-изготовителю федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере промышленного, оборонно-промышленного и топливно-энергетического комплексов, подписанный уполномоченным лицом и заверенный печатью этого органа.

При определении момента определения налоговой базы в приведенном порядке вычеты сумм НДС осуществляются в момент определения базы.

Если моментом определения базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров или день передачи имущественных прав, то на день отгрузки товаров или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты также возникает момент определения базы.

Элементами налогооблагаемой базы законодательством признаются:

- объект налога, т. е. обороты по реализации товаров, работ и услуг;
- будущий объект налога (авансы полученные);
- иные средства, если их получение связано с расчетами по оплате товаров (сумма штрафов, пеней и неустоек по хозяйственным договорам, средства, перечисляемые в фонды развития предприятий).

Налогооблагаемая база определяется исходя из цен, устанавливаемых в соответствии со ст. 40 НК РФ. Варианты определения налоговой базы приведены в табл. 9.2.

При применении плательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров, передаче имущественных прав различных ставок база определяется отдельно по каждому виду товаров, имущественных прав, облагаемых по разным

Таблица 9.2

Вариант	Порядок определения налогооблагаемой базы
1	2
Реализация товаров (работ, услуг) Реализация по товарообменным (бартерным) операциям Реализация на безвозмездной основе Передача права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства Передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) при оплате труда в натуральной форме	Их стоимость с учетом акцизов и без включения в них НДС При реализации товаров с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением плательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством, база определяется как стоимость реализованных товаров, исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы названных субвенций (субсидий) при определении базы не учитываются
Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС	Разница между ценой реализуемого имущества с учетом НДС, акцизов и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимостью с учетом переоценок)
Реализация сельхозпродукции, закупленной у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками), и продуктов ее переработки по перечню, утверждаемому Правительством РФ (кроме подакцизных товаров)	Разница между ценой реализации с учетом НДС и ценой приобретения
Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Стоимость их обработки, переработки или иной трансформации с учетом акцизов и без включения в нее НДС
Реализация по срочным сделкам (сделкам, предполагающим поставку по истечении установленного договором срока по указанной непосредственно в этом договоре цене)	Их стоимость, указанная непосредственно в договоре, но не ниже стоимости, действующей на дату, соответствующую моменту определения базы реализации, с учетом акцизов и без включения в нее НДС

ставкам. При применении одинаковых ставок база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При определении базы выручка от реализации товаров определяется исходя из всех доходов плательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров, полученных им в денежной и натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. Указанные доходы учитываются в случае возможности их оценки и в той мере, в какой их можно оценить. При определении базы выручка (расходы) плательщика в валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБР на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации (передаче) товаров, имущественных прав.

При получении плательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров база определяется исходя из суммы

полученной оплаты с учетом НДС, за исключением оплаты, частичной оплаты, полученной плательщиком — изготовителем товаров в счет предстоящих поставок товаров, длительность изготовления которых превышает 6 месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ), когда плательщик вправе определять момент определения базы как день отгрузки (передачи) указанных товаров.

НК РФ (ст. 155—162) устанавливает порядок определения налоговой базы в зависимости от особенностей реализации:

- 1) при передаче имущественных прав;
- 2) при получении налогоплательщиками дохода на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров;
- 3) при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи;
- 4) при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса;
- 5) при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- 6) при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 7) при определении налоговой базы налоговыми агентами;
- 8) при определении налоговой базы с учетом сумм, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг).

§ 4. Ставки налога на добавленную стоимость

При введении в России НДС была установлена единая ставка налога, равная 28%. Величина этой ставки была рассчитана исходя из необходимости поддержания бюджетных доходов на уровне, обеспечиваемом в предыдущем 1991 г. налогом с оборота и налогом с продаж, взамен которых и был введен НДС.

Единая ставка НДС, установленная в России в момент введения этого налога, существовала недолго: уже в 1992 г. было введено налогообложение некоторых продовольственных товаров по ставке 15%. В дальнейшем также происходили изменения уровня ставок с одновременным пересмотром перечня товаров, облагаемых по минимальной ставке.

На момент введения НДС в России его ставка была заметно выше, чем в других странах. Так, в Австрии данный налог взимался по ставке 20%, в Бельгии — 19, в Дании — 22, во Франции — 18,6, в ФРГ — 14, в Норвегии — 20, в Швеции — 23,5, в Великобритании — 15%.

В конце 1993 г. были установлены ставки НДС, действующие до настоящего времени: на продовольствие и детские товары по утвержденному Правительством РФ перечню — 10%, на остальные товары, работы, услуги — 20%. Среднеевропейский уровень этого налога составляет 14–20%, однако процентные ставки НДС, как правило, дифференцированы по видам продукции.

Например, в Италии действуют четыре ставки: нормальная — 19%, две пониженные — 4 и 9% на товары широкого потребления (продовольствие, вода, газ, электроэнергия для бытовых нужд, медикаменты и т. п.) и повышенная — 38% на предметы роскоши.

Аналогичная картина наблюдается в других странах. Во Франции, например, в 1988 г. действовали четыре ставки НДС: предельная ставка на предметы роскоши, табак, алкоголь — 33,33%; сокращенная ставка на товары культурно-образовательного назначения — 7%; минимальная ставка на товары и услуги первой необходимости, включая продукты питания (кроме шоколада, медикаментов, жилья, транспорта), — 5,5%.

В рамках гармонизации налоговой системы ЕЭС (ныне ЭС) предполагается, что в ближайшие годы в странах Союза будут установлены две ставки НДС: пониженная — 4–9% и нормальная — 9–19%.

В настоящее время в России ставки НДС составляют 0, 10 и 18%:

- 0% — по товарам (кроме природного газа, который экспортируется на территорию государств СНГ), вывезенным в таможенном режиме экспорта, а также помещенным под режим свободной таможенной зоны, а также по работам (услугам), непосредственно связанным с производством и реализацией указанных товаров (по организации и сопровождению перевозок, перевозке или транспортировке, организации, сопровождению, погрузке и перегрузке вывозимых за рубеж или ввозимых в РФ товаров, выполняемым (оказываемым) российскими организациями или предпринимателями (за исключением российских перевозчиков на железнодорожном транспорте), и иным подобным работам (услугам), а также по работам (услугам) по переработке товаров, помещенных под режим переработки на таможенной территории);
- по работам (услугам), непосредственно связанным с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под режим международного таможенного транзита;
- по услугам по перевозке пассажиров и багажа за пределы РФ при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

- по работам (услугам), выполняемым (оказываемым) в космическом пространстве, а также по комплексу подготовительных наземных работ (услуг), технологически обусловленному и неразрывно связанному с выполнением работ (оказанием услуг) в космосе;
- по драгоценным металлам налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, Госфонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ, банкам;
- по товарам (работам, услугам) 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;
- по припасам, вывезенным из РФ в таможенном режиме перемещения припасов. Припасами признаются топливо и горючесмазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река — море) плавания;
- по выполняемым российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работам (услугам) по перевозке или транспортировке экспортируемых за рубеж товаров, а также связанной с такой перевозкой работам (услугам), в том числе работам (услугам) по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;
- построенным судам, подлежащим регистрации в Российском международном реестре судов.

По операциям реализации товаров, облагаемых по ставке 0%, в налоговые органы плательщиком представляется отдельная декларация.

10% — по продовольственным товарам (кроме подакцизных), товарам для детей по перечням, содержащимся в ст. 164 НК РФ.

18% — по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Если плательщик выпускает и реализует товары, которые облагаются по разным ставкам, то следует вести учет реализации товаров и сумм НДС по ним отдельно в разрезе применяемых ставок и указывать в расчетных документах суммы НДС по видам товаров в зависимости от применяемых ставок. Иными словами, обязательным условием дифференцированного применения ставок является ведение предприятием раздельного учета реализации това-

ров (работ, услуг) и сумм налога по ним в разрезе утвержденных ставок. Если же отдельный учет не обеспечен, то применяется максимальная ставка — 18%.

Ставке 10%, которую принято называть общей, соответствует так называемая расчетная ставка 9,09%, а общей ставке 18% — расчетная ставка 15,25%.

Расчетная ставка связана с общей ставкой следующим соотношением:

$$P_c = \frac{O_c}{100\% + O_c} 100\%,$$

где P_c — расчетная ставка НДС; O_c — общая ставка НДС.

Эту формулу можно вывести из следующих соображений. Общая ставка налога — это отношение суммы налога к его базе, т.е. оборотам по реализации исходя из оптовых цен:

$$O_c = \frac{НДС}{\Pi_{\text{опт}}},$$

а расчетная ставка — отношение налога к оборотам исходя из отпускных цен:

$$P_c = \frac{НДС}{\Pi_{\text{отп}}}.$$

Отпускная цена — это сумма цены оптовой и НДС. Поэтому произведем следующие преобразования:

$$\begin{aligned} P_c &= \frac{НДС}{\Pi_{\text{отп}}} = \frac{НДС}{НДС + \Pi_{\text{опт}}} = \\ &= (\text{умножим числитель и знаменатель на } \frac{1}{\Pi_{\text{опт}}}) = \\ &= \frac{НДС \cdot \frac{1}{\Pi_{\text{опт}}}}{(\Pi_{\text{опт}} + НДС) \cdot \frac{1}{\Pi_{\text{опт}}}} = \frac{O_c}{100\% + O_c} 100\%. \end{aligned}$$

Впрочем, в настоящее время вместо расчетных ставок 9,09% и 15,25% применяют налоговые ставки, определяемые как процентное отношение ставки 10% или 18% к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер ставки (т.е. на 10 и 18%), — $\frac{1}{11}$ и $\frac{18}{118}$. Эти ставки получаются следующим образом:

$$\frac{10}{100 + 10} = \frac{1}{11}, \quad \frac{18}{100 + 18} = \frac{18}{118}.$$

По существу, это также расчетные ставки. Они используются в следующих случаях.

1. При получении денежных средств, связанных с оплатой товаров (работ, услуг):

а) полученных оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров;

б) полученных за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой товаров (работ, услуг);

в) полученных в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за товары (работы, услуги) облигациям и векселям, процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставками рефинансирования ЦБР, действовавшими в периодах, за которые производится расчет процента;

г) 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 обложения НДС.

2. При получении оплаты, частичной оплаты в счет предстоящей передачи имущественных прав:

а) полученного дохода новым кредитором денежного требования, вытекающего из договора реализации товаров, при последующей уступке этого требования или при прекращении соответствующего обязательства;

б) полученной стоимости передающихся имущественных прав (в том числе участниками долевого строительства, на жилые дома или жилые помещения, доли в жилых домах или жилых помещениях, гаражи или машиноместа);

в) полученного дохода от должника или при последующей уступке денежного требования по приобретенному требованию у третьих лиц.

3. При удержании налога налоговыми агентами.

4. При реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с НДС.

5. При реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, закупленной у физических лиц (не являющихся

налогоплательщиками), по перечню, утверждаемому Правительством РФ (за исключением подакцизных товаров).

6. В иных случаях, когда в соответствии с НК РФ сумма НДС должна определяться расчетным методом.

В силу ст. 454 ГК РФ продавец и покупатель самостоятельно определяют цену реализуемой вещи. Однако налоговое законодательство исходит из того, что согласованная сторонами цена подлежит увеличению на сумму НДС. Следовательно, если в договоре при указании цены продукции стороны не сделали оговорку о включении НДС, то согласованная ими цена должна быть увеличена на сумму НДС. Иными словами, косвенный налог — это нечто отдельное от цены, что-то вроде особой добавки к цене товара. Продавец, формируя цену, включает в нее НДС по ставке 18 или 10%, а в окончательной цене НДС составляет соответственно 15,25 или 9,09%.

Сумма НДС выделяется в цене исключительно в целях исчисления налога. Исчисление НДС — это определение суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, и осуществляется на основе особого, инвойсного, метода, называемого также методом зачета по счетам. Данный метод основан на выделении в цене товара части добавленной стоимости, поступающей в бюджет в виде налога. Для применения метода в цене выделяют два условных расчетных показателя: «налог, полученный от покупателей» и «налог, уплаченный продавцом».

В цене всегда содержится некая сумма НДС независимо от того, выделена ли она специально в первичных платежных или расчетных документах. Действительно, цена содержит стоимость, добавленную на данном технологическом этапе движения товара, а потому и налог на эту величину добавленной стоимости. Иными словами, первоначально возникает добавленная стоимость как результат хозяйственной деятельности и лишь затем часть этой стоимости изымается в форме НДС в бюджет за счет поступившего имущества (источника налога). Налог необходимо выделять из цены по расчетной ставке (15,25 и 9,09%), а не начислять сверх поступившей суммы.

Нельзя считать, что если плательщик не указал о налоге в документах, то налога нет; и напротив, налог есть лишь тогда, когда он указан в документах. Налог возникает в силу наличия объекта налогообложения (реализации), а не в силу того, указал ли технический работник бухгалтерии в соответствующих документах сумму начисленного налога.

При реализации товаров (работ, услуг) цена товаров (работ, услуг) должна быть увеличена на сумму НДС, поэтому для определения суммы налога в составе цены, сформированной с учетом НДС, как раз и используется расчетная ставка.

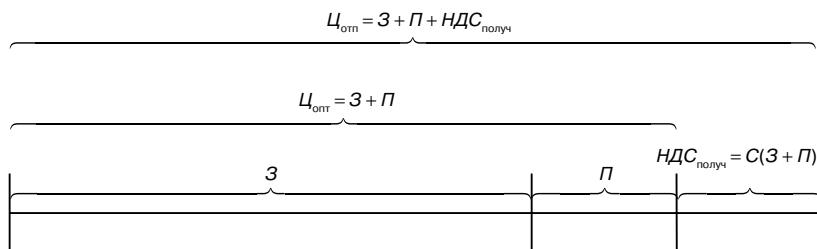
Следует отметить, что расчетная ставка не есть какая-либо самостоятельная (третья) ставка налога. Расчетная ставка является производной от основной и отличается от последней не величиной, а методом расчета. Так, если ставка, равная 18%, установлена по отношению к цене до включения в нее НДС, то расчетная ставка, равная 15,25%, автоматически получается при отнесении основной ставки, равной 18%, к конечной цене реализации, включающей НДС.

Например, если полная себестоимость изделия 480 руб., а прибыль, предусмотренная в оптовой цене, — 170 руб., то оптовая цена составит 650 руб. (480 + 170). НДС при этом равняется 117 руб. (18% от 650 руб.). Отпускная цена составит 767 руб. (650 + 117).

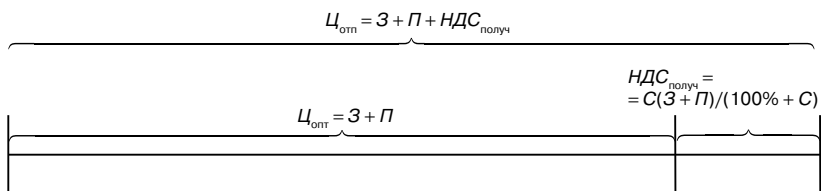
Доля НДС (117 руб.) в оптовой цене (650 руб.) составляет 18%, а доля той же суммы НДС (117 руб.) в отпускной цене (767 руб.), т. е. в цене продажной, уже включающей НДС, — 15,25%.

Отсюда следует, что любая расчетная ставка (15,25; 9,09%) означает, что налогообложение происходит в общем порядке по стандартным ставкам (18 и 10%).

Проиллюстрируем порядок применения основной и расчетной ставок НДС на следующих рисунках. На указанных рисунках использованы следующие обозначения: Z — затраты на производство и реализацию; P — прибыль; C — основная налоговая ставка; $U_{\text{опт}}$ — оптовая цена; $U_{\text{отп}}$ — отпускная цена.



Механизм применения основной ставки НДС



Механизм применения расчетной ставки НДС

Поскольку предприятия розничной торговли одновременно торгуют товарами, облагаемыми по различным ставкам, они определяют так называемую среднюю расчетную ставку исходя из следующего соотношения:

$$P_{\text{Ср}} = \frac{НДС}{C},$$

где *НДС* — сумма НДС, приходящаяся на поступившие за отчетный период товары; *C* — стоимость поступивших за отчетный период товаров по цене с учетом НДС (кроме продукции, не облагаемой НДС только у поставщиков, а также закупаемой у населения).

Действующими нормативными актами предусматриваются также специальные ставки НДС, являющиеся в отличие от расчетных самостоятельными ставками. Они по своему уровню совпадают с расчетными (15,25 и 9,09%), однако не являются тождественными расчетным ставкам. Специальные ставки применяются к суммам полученных штрафов, пеней, неустоек за нарушение обязательств, предусмотренных договорами поставки товаров (реализации работ, услуг).

Таким образом, при характеристике ставок НДС необходимо их подразделять на стандартные, пониженные, расчетные и специальные (стандартные и пониженные).

Если предприятия торговли не ведут раздельного учета или расчета средней ставки, исчисление НДС производится по максимальному уровню — 15,25%.

§ 5. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)

Льготы по НДС оказывают на налогоплательщика принципиально иное воздействие, чем, например, льготы по налогу на при-

быль организаций. Действительно, поскольку НДС — это косвенный налог, он не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Вместе с тем предоставление льготы повышает конкурентоспособность производителя, так как позволяет снижать цены на продукцию даже при более высокой себестоимости по сравнению с другими производителями, а при равных условиях — получать дополнительную прибыль (до суммы освобождения от налога).

Законодательством установлен следующий перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения):

1. Реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) в РФ:

1) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства:

- важнейшие и жизненно необходимые изделия медицинского назначения;
- важнейшая и жизненно необходимая медицинская техника;
- протезно-ортопедические изделия, сырье 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 (за исключением солнцезащитных);

2) медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, врачами, занимающимися частной практикой (за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг):

- услуги, определенные перечнем услуг, предоставляемых по обязательному медицинскому страхованию;
- услуги, оказываемые населению по диагностике, профилактике и лечению, независимо от формы и источника их оплаты по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- услуги по сбору у населения крови, оказываемые по договорам со стационарными лечебными учреждениями и поликлиническими отделениями;
- услуги скорой медицинской помощи;
- услуги по дежурству медицинского персонала у постели больного;
- услуги патолого-анатомические;

- услуги, оказываемые беременным женщинам, новорожденным, инвалидам и наркологическим больным;

3) услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

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

5) продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям. Эти столовые освобождаются от обложения только в случае полного или частичного финансирования этих учреждений из бюджета или из средств фонда обязательного медицинского страхования;

6) услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

7) услуг по перевозке пассажиров:

- городским пассажирским транспортом общего пользования (за исключением такси, в том числе маршрутного);
- морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

8) ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей;

9) почтовых марок (за исключением коллекционных), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

10) услуг по предоставлению жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

11) монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных);

12) долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);

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

14) услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений.

Реализация некоммерческими образовательными организациями товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и приобретенных на стороне подлежит налогообложению вне зависимости от того, направляется ли доход от этой реализации в данную образовательную организацию или на непосредственные нужды обеспечения образовательного процесса;

15) ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций;

16) работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ (проектов), в том числе:

- работ по строительству объектов социально-культурного или бытового назначения и сопутствующей инфраструктуры;
- работ по созданию, строительству и содержанию центров профессиональной переподготовки военнослужащих, лиц, уволенных с военной службы, и членов их семей.

Указанные операции не подлежат налогообложению при условии финансирования этих работ исключительно и непосредственно за счет займов или кредитов, предоставляемых международными организациями и (или) правительствами иностранных государств, иностранными организациями или физическими лицами;

17) услуг, оказываемых уполномоченными органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных,

регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении определенных прав (лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты РФ за право пользования природными ресурсами);

18) товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых в рамках оказания безвозмездной помощи РФ;

19) оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства. Перечень учреждений и услуг приведен в ст. 149 НК РФ;

20) работ (услуг) по производству кинематографической продукции, выполняемых (оказываемых) организациями кинематографии, прав на использование (включая прокат и показ) кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;

21) услуг, оказываемых в аэропортах РФ и воздушном пространстве РФ по обслуживанию воздушных судов, включая аэронавигационное обслуживание;

22) работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах (все виды портовых сборов, услуги судов портового флота), а также лоцманская проводка;

23) услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий;

24) лома и отходов цветных металлов;

25) исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

2. Не подлежат налогообложению следующие операции:

1) реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (по перечню Правительства РФ), производимых религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями которых являются такие организации (объединения), и реализуемых данными или иными религиозными организациями (объединениями) и организациями, единственными учредителями (участ-

никами) которых являются религиозные организации (объединения), в рамках религиозной деятельности, за исключением подакцизных товаров и минерального сырья, а также организация и проведение религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;

2) реализация товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых), работ, услуг (за исключением посреднических), производимых и реализуемых:

- общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;
- организациями, 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 фонде оплаты труда — не менее 25%;
- учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или реабилитации населения, а также лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при них;

3) осуществление банками следующих операций (кроме инкассации):

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет;
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт;
- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам;
- кассовое обслуживание организаций и физических лиц;

- купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
 - осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями;
 - по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение ее условий, платеж по ней, оформление и проверка документов по этой гарантии);
 - выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме;
 - оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент — банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;
 - оказание услуг по обслуживанию банковских карт;
 - получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;
- 4) 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;
- 5) осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии ЦБР;
- 6) реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением под акционных товаров);
- 7) оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;
- 8) организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или предпринимателями игорного бизнеса;
- 9) проведение лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов;

10) реализация:

- руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа;
- драгоценных металлов и камней плательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам, за исключением плательщиков, осуществляющих добычу или производство драгоценных металлов из лома и отходов;
- драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующего экспорта;
- драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ, Центральному банку РФ и банкам;
- драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, из фондов драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку РФ и банкам;
- драгоценных металлов в слитках Центральным банком РФ и банками Центральному банку РФ и банкам, в том числе по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, независимо от помещения этих слитков в хранилище ЦБР или хранилища банков, а также иным лицам при условии, что эти слитки остаются в одном из хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище ЦБР или хранилищах банков);

11) реализация необработанных алмазов добывающими предприятиями обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;

12) внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание услуг для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров;

13) передача товаров безвозмездно в рамках благотворительной деятельности, за исключением подакцизных товаров;

14) реализация входных билетов организациями физической культуры и спорта на проводимые ими мероприятия; оказание

услуг по предоставлению в аренду спортивных сооружений для проведения указанных мероприятий;

15) оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам;

16) операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;

17) выполнение НИОКР за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;

18) выполнение организациями НИОКР и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий, если в состав названных работ включаются следующие виды деятельности:

- разработка конструкции инженерного объекта или технической системы;
- разработка новых технологий, то есть способов объединения физических, химических, технологических и других процессов с трудовыми процессами в целостную систему, производящую новую продукцию (товары, работы, услуги);
- создание опытных, то есть не имеющих сертификата соответствия, образцов машин, оборудования, материалов, обладающих характерными для нововведений принципиальными особенностями и не предназначенных для реализации третьим лицам, их испытание в течение времени, необходимого для получения данных, накопления опыта и отражения их в технической документации;

19) услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, организаций отдыха и оздоровления детей, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных в РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;

20) проведение работ по тушению лесных пожаров;

21) реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной про-

дукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме доходов составляет 70% и более, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы;

22) реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;

23) передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;

24) передача в рекламных целях товаров, расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.;

25) операции по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и (или) кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки.

3. Если плательщиком осуществляются операции, подлежащие и не подлежащие обложению, он обязан вести их раздельный учет.

4. Плательщик, осуществляющий операции по реализации товаров (работ, услуг), предусмотренные п. 2, вправе отказаться от освобождения по заявлению в налоговый орган не позднее 1-го числа налогового периода, с которого плательщик намерен отказаться от освобождения.

Отказ или приостановление возможны только в отношении всех осуществляемых плательщиком операций, предусмотренных одним или несколькими подпунктами п. 2. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем соответствующих товаров (работ, услуг).

Не допускается отказ от освобождения операций на срок менее года.

5. Перечисленные операции не подлежат налогообложению при наличии у плательщиков, осуществляющих их, соответствующих лицензий на осуществление этих видов деятельности.

6. Освобождение от налогообложения не применяется при осуществлении деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, договоров комиссии либо агентских договоров.

7. При отмене освобождения от налогообложения или отнесении налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим

налогообложению, плательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения от налогообложения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Иными словами, льготы по данному налогу предоставляются либо путем изъятия из налогообложения определенных элементов объекта налога, либо путем освобождения от налогообложения отдельных категорий плательщиков.

Освобождаются от НДС товары (работы, услуги) по единому на всей территории РФ перечню, установленному законодательными актами. Местные органы государственной власти не могут его изменить.

Льготы по рассматриваемому налогу не распространяются на продукцию, поставляемую в другие государства — участники СНГ.

§ 6. Сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет

НДС исчисляется как соответствующая ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете — как сумма НДС, полученная в результате сложения сумм НДС, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Общая сумма НДС при реализации товаров (работ, услуг) представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм НДС, исчисленных в соответствии с только что изложенным порядком:

$$\text{НДС}_{\text{получ}} = 0,1 \sum_{i=1}^n (З_i + П_i) + 0,18 \sum_{j=1}^m (З_j + П_j),$$

где $\sum_{i=1}^n (З_i + П_i)$ — налоговая база по i -м товарам, облагаемым по ставке 10%, исчисленная исходя из их оптовых цен; $\sum_{j=1}^m (З_j + П_j)$ — налоговая база по j -м товарам, облагаемым по ставке 18%, исчисленная исходя из их оптовых цен.

Общая сумма НДС не исчисляется иностранными плательщиками, не состоящими на налоговом учете. НДС исчисляется отде-

льно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Общая сумма НДС при реализации товаров (работ, услуг) исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации товаров (работ, услуг), дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

НДС по операциям реализации, облагаемым по нулевой ставке, исчисляется отдельно по каждой такой операции.

При отсутствии у плательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы вправе исчислять НДС расчетным путем на основании данных по иным аналогичным плательщикам.

При оформлении расчетных документов сумма НДС выделяется отдельной строкой:

- в расчетных документах (поручениях, требованиях-поручениях, требованиях), реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, приходных кассовых ордерах;
- в первичных учетных документах (счетах, счетах-фактурах, накладных, актах выполненных работ и др.), на основании которых производятся расчеты при бартерных сделках, предварительной оплате (авансах), расчеты с использованием векселей и зачет взаимных требований.

Сумма налога, предъявляемая плательщиком покупателю товаров, имущественных прав, уплачивается плательщику на основании платежного поручения на перечисление денежных средств при осуществлении товарообменных операций, зачетов взаимных требований, при использовании в расчетах ценных бумаг.

Иначе говоря, необходимым условием для выделения сумм НДС в расчетных документах является их наличие в первичных учетных документах, на основании которых производятся записи в регистрах бухгалтерского учета и которые отражают факт совершения хозяйственной операции.

При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом НДС, расчетные документы выписываются без выделения сумм НДС и на них делается надпись или ставится штамп «Без НДС».

Расчетные документы, в которых не выделена сумма НДС, учреждениями банков не должны приниматься к исполнению.

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (в том числе подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через границу РФ) или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога. Если эти деяния совершены умышленно, штраф удваивается.

Если оплата расчетных документов, в которых был выделен НДС, осуществляется частично, соответственно уменьшаются суммы, причитающиеся поставщику.

Для того чтобы суммы уплаченного поставщикам НДС могли быть предъявлены к возмещению из бюджета, все первичные документы (накладные, счета) и расчетно-платежные документы (платежные поручения, приходные ордера) должны содержать следующую информацию:

1) в счете (накладной, договоре, акте и пр.) должно быть указано в три строки:

Стоимость товара (работ, услуг)	100 руб.
НДС	18 руб.
Итого к оплате	118 руб.

2) в платежном поручении в графе «Назначение платежа» (или в квитанции приходного ордера в графе «Основание — сумма») должно быть указано:

Оплата за товар... по договору №... (счету №...)	100 руб.
НДС	18 руб.
Итого	118 руб.

При отсутствии выделенной суммы НДС исчисление ее расчетным путем не производится и к зачету у покупателя не принимается.

Если первичные и расчетные документы оформлены неправильно, то:

- суммы НДС, предъявленные поставщиками (подрядчиками), не могут быть приняты к возмещению из бюджета;
- суммы НДС, уплаченные поставщикам, включаются в производственную себестоимость, увеличивая издержки, не обоснованные ни технологией, ни нормой рентабельности, что приводит к уменьшению прибыли либо к увеличению отпускных цен на конечную продукцию, а следовательно, к потере конкурентоспособности продукции;
- суммы НДС, полученные от покупателей (заказчиков), не уменьшаются на суммы НДС, уплаченные поставщикам (подрядчи-

кам), и полностью вносятся в бюджет. В этом случае НДС фактически превращается в налог с оборота, поскольку на данном предприятии прерывается технологическая цепочка и оно превращается в конечного потребителя.

Реализуя товары (работы, услуги), передавая имущественные права, плательщик (налоговый агент) дополнительно к цене (тарифу) обязан предъявить к оплате покупателю сумму НДС, исчисленную по каждому виду товаров (работ, услуг), имущественных прав. Одновременно плательщик обязан выставить покупателю счет-фактуру не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки.

В расчетных документах (в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива), первичных учетных документах и в счетах-фактурах сумма НДС выделяется отдельной строкой.

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении плательщика от исполнения обязанностей плательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения НДС. При этом на документах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

При реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав населению по розничным ценам (тарифам) сумма НДС включается в указанные цены (тарифы), однако на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма НДС не выделяется.

При реализации товаров в розничной торговле требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Счет-фактура — это документ, служащий основанием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету или возмещению в предусмотренном порядке. Если счета-фактуры составлены и выставлены с нарушением установленного порядка, то они не могут являться основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров, имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию товаров, имущественных прав от своего имени) сумм НДС к вычету.

Плательщик обязан составлять счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж при совершении операций, признаваемых объек-

том налогообложения, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения).

Счета-фактуры не составляются плательщиками при реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками по банковским операциям и страховыми организациями, негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения).

Обязательными реквизитами счета-фактуры являются:

- 1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;
- 2) наименование, адрес и идентификационные номера плательщика и покупателя;
- 3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- 4) номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок;
- 5) наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единица измерения;
- 6) количество (объем) поставляемых (отгруженных) товаров (работ, услуг) исходя из принятых по ним единиц измерения;
- 7) цена (тариф) за единицу измерения по договору без учета НДС, а в случае применения государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя НДС, — с учетом суммы НДС;
- 8) стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав за все количество поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав без НДС;
- 9) сумма акциза по подакцизным товарам;
- 10) налоговая ставка;
- 11) сумма НДС, предъявляемая покупателю, определяемая исходя из применяемых ставок;
- 12) стоимость всего количества поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров, переданных имущественных прав с учетом суммы НДС;
- 13) страна происхождения товара;
- 14) номер таможенной декларации.

Сведения, предусмотренные пп. 13 и 14, указываются в отношении иностранных товаров. Плательщик, реализующий эти товары, несет ответственность только за соответствие указанных сведений в предъявляемых им счетах-фактурах сведениям, содержащимся в полученных им счетах-фактурах и товаросопроводительных документах.

Подписывается счет-фактура руководителем и главным бухгалтером либо иными должностными лицами, уполномоченными на то в соответствии с приказом по организации, заверяется печатью организации. При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем счет подписывается индивидуальным предпринимателем с указанием реквизитов свидетельства о его государственной регистрации.

При осуществлении внешнеэкономических сделок суммы, указанные в счете-фактуре, могут быть выражены в иностранной валюте.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Правительством РФ.

Установлено, что счета-фактуры ведутся плательщиками НДС — поставщиками в двух экземплярах, один из которых передается покупателю и регистрируется последним в журнале учета получаемых счетов и в книге покупок.

Порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливается Правительством РФ.

Журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур. Покупатели ведут журнал учета полученных от продавцов оригиналов счетов-фактур, в котором они хранятся, а продавцы ведут журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур, в которых хранятся их вторые экземпляры.

Покупатели ведут учет счетов-фактур по мере их поступления от продавцов, а продавцы ведут учет счетов-фактур, выставленных покупателям, в хронологическом порядке.

Организации и предприниматели, осуществляющие деятельность в интересах другого лица по договорам комиссии либо агентским договорам, при реализации товаров от своего имени хранят счета-фактуры по товарам, полученным от комитента либо принципала, в журнале учета полученных счетов-фактур. Комиссионеры либо агенты, совершающие действия от своего имени, хранят счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным для комитента либо принципала товарам, в журнале учета полученных счетов-фактур.

Счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным товарам, полученным имущественным правам для выполнения с 1 января 2001 г. строительно-монтажных работ для собственного потребления, хранятся в журнале учета полученных счетов-фактур.

При ввозе товаров в РФ таможенные декларации (копии) и платежные документы хранятся у покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур.

При приобретении услуг по найму жилых помещений в период командировки работников и услуг по перевозке работников к месту командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, заполненные бланки строгой отчетности (копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС хранятся у покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур.

Книга продаж ведется продавцом и предназначена для хронологической регистрации выданных им счетов-фактур или контрольных лент ККТ, бланков строгой отчетности при реализации товаров, передаче имущественных прав населению, составляемых продавцом при совершении облагаемых операций, в том числе не подлежащих обложению (освобождаемых от обложения).

Счета-фактуры, выданные продавцами при реализации товаров, передаче имущественных прав организациям и предпринимателям за наличный расчет, подлежат регистрации в книге продаж. При этом показания лент ККТ регистрируются в книге продаж без учета сумм, указанных в соответствующих счетах-фактурах.

Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство.

При получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, имущественных прав продавцом составляется счет-фактура, который регистрируется в книге продаж.

Счета-фактуры, выписанные в одном экземпляре получателем финансовой помощи, денежных средств на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой товаров, имущественных прав, процентов по векселям, процентов по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии со ставкой рефинансирования, страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств, регистрируются в книге продаж.

В случае частичной оплаты за отгруженные товары, переданные имущественные права при принятии учетной политики для целей налогообложения по мере поступления денежных средств регист-

рация продавцом счета-фактуры в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по этим отгруженным товарам, переданным имущественным правам и пометкой по каждой сумме «частичная оплата».

Регистрация счетов-фактур с одинаковыми реквизитами в книге продаж у продавца допускается только в случаях поступления средств в порядке частичной оплаты, а также отгрузки товаров, передачи имущественных прав под полученную сумму авансовых или иных платежей с соответствующей корректировкой (зачетом) ранее начисленных сумм НДС по платежу.

Продавцы, выполняющие работы и оказывающие услуги населению без применения ККТ, но с выдачей документов строгой отчетности, регистрируют в книге продаж вместо счетов-фактур документы строгой отчетности, выданные покупателям, либо суммарные данные документов строгой отчетности на основании описи, составленной по итогам продаж за календарный месяц.

Биржи при совершении операций по купле-продаже иностранной валюты или ценных бумаг регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выписанные каждому участнику торгов (брокеру, дилеру) на сумму взимаемого биржей комиссионного вознаграждения.

Профессиональные участники рынка ценных бумаг (брокеры) при осуществлении на бирже операций по купле-продаже ценных бумаг от своего имени, но за счет и по поручению клиента в книге продаж регистрируют счета-фактуры только в части стоимости собственной услуги.

Организации и предприниматели, осуществляющие деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные доверителю, комитенту или принципалу, на сумму своего вознаграждения.

Комитенты (принципалы), реализующие товары по договору комиссии (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров от имени комиссионера (агента), регистрируют в книге продаж выданные комиссионеру (агенту) счета-фактуры, в которых отражены показатели счетов-фактур, выставленных комиссионером (агентом) покупателю. Доверители (принципалы), реализующие товары по договору поручения (агентскому договору), предусматривающему продажу товаров от имени доверителя (принципала), регистрируют в книге продаж счета-фактуры, выставленные покупателю.

По строительно-монтажным работам, выполненным с 01.01.2001 г. организацией для собственного потребления, счета-фактуры составляются в момент принятия на учет объекта, завершенного строительством, и регистрируются в книге продаж.

Книга продаж хранится у поставщика в течение полных 5 лет с даты последней записи.

Книга покупок ведется покупателем и предназначена для хронологической регистрации полученных им счетов-фактур по мере оплаты (в том числе за наличный расчет) и принятия на учет приобретаемых товаров, полученных имущественных прав.

Счета-фактуры, выставленные доверителю, комитенту или принципалу организациями и предпринимателями, осуществляющими деятельность в интересах другого лица по договорам поручения, комиссии либо агентским договорам, на сумму своего вознаграждения, регистрируются в книге покупок доверителя, комитента или принципала.

При частичной оплате принятых на учет товаров, имущественных прав регистрация счета-фактуры в книге покупок производится на каждую сумму, перечисленную продавцу в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по приобретенным товарам, полученным имущественным правам и пометкой у каждой суммы «частичная оплата». Регистрация счетов-фактур с одинаковыми реквизитами допускается только в случаях перечисления средств в порядке частичной оплаты. При приобретении основных средств и нематериальных активов регистрация счета-фактуры производится в полном объеме после принятия их на учет.

При ввозе товаров в РФ в книге регистрируются таможенная декларация на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу НДС.

При приобретении услуг по найму жилых помещений в период командировки работников и услуг по перевозке работников к месту командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей, основанием для регистрации счетов-фактур в книге покупок являются заполненные бланки строгой отчетности (копии) с выделенной отдельной строкой суммой НДС, выданные работнику и включенные им в отчет о командировке.

В книге покупок не регистрируются счета-фактуры, полученные:

- при безвозмездной передаче товаров, имущественных прав, включая основные средства и нематериальные активы;

- участником биржи (брокером) при осуществлении операций купли-продажи иностранной валюты, ценных бумаг;
- комиссионером (агентом) от комитента (принципала) по переданным для реализации товарам либо от продавца товаров, выписанные на имя комиссионера (агента).

Счета-фактуры, полученные покупателем от продавцов по приобретенным товарам, полученным имущественным правам для выполнения с 01.01.2001 г. строительно-монтажных работ для собственного потребления, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету.

Счета-фактуры, составленные плательщиками, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету.

Счета-фактуры, предъявленные покупателю подрядными организациями при выполнении с 01.01.2001 г. строительных работ, сборки (монтажа) оборудования, включаемого в состав основных средств, регистрируются в книге покупок в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету.

Покупатели, перечисляющие денежные средства продавцу в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, передачи имущественных прав, счета-фактуры по этим средствам в книге покупок не регистрируют.

Счета-фактуры, выписанные и зарегистрированные продавцами в книге продаж при получении авансов или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, передач имущественных прав, регистрируются ими в книге покупок при отгрузке товаров, передаче имущественных прав в счет полученных авансов или иных платежей с указанием соответствующей суммы НДС.

Счета-фактуры, не соответствующие установленным нормам их заполнения, не могут регистрироваться в книге покупок. Книга хранится у покупателя в течение полных 5 лет с даты последней записи.

Отнесение сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг). Налоговые вычеты и порядок их применения.

НДС, предъявленный плательщику поставщиком ($НДС_{упл}$), является для плательщика расходом. Естественно, этот расход необходимо покрыть за счет какого-то источника. Далее речь пойдет как раз о способах такого покрытия (финансирования). В зависимости от хозяйственной ситуации возможны следующие способы:

- $НДС_{упл}$ покрывается за счет НДС, полученного от покупателей ($НДС_{получ}$). В этом случае говорят о применении налоговых вычетов;

- $НДС_{\text{упл}}$ покрывается путем его включения в себестоимость, т.е. в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль (для организаций) или при исчислении налога на доходы физических лиц (для предпринимателей). В этом случае говорят об отнесении сумм НДС на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг). К этому способу покрытия обращаются потому, что $НДС_{\text{получ}}$ в предусмотренных НК РФ случаях отсутствует;
- $НДС_{\text{упл}}$ покрывается за счет возмещения из бюджета. Этот порядок используется в случаях, когда необходимо покрыть НДС, предъявленный (уплаченный) при покупке внутри РФ товаров, которые затем используются для осуществления операций, подлежащих обложению по ставке 0% (прежде всего при экспорте. Об этом см. § 7 настоящей главы).

Суммы НДС, предъявленные плательщику продавцами либо уплаченные им при ввозе товаров в Россию, *не включаются в затраты по производству и реализации*, за исключением некоторых нижеприведенных случаев.

Суммы предъявленного НДС *включаются в себестоимость* в случаях приобретения (ввоза) товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов (п. 2 ст. 170 НК РФ):

1) используемых для операций по производству и реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению (освобожденных от обложения);

2) используемых для операций по производству и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;

3) лицами, не являющимися налогоплательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей плательщика по исчислению и уплате НДС;

4) для производства и (или) реализации (передачи) товаров, операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров, за исключением приобретения (ввоза) товаров, в том числе основных средств и НМА, для передачи правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации организации.

Иными словами, при последующей реализации плательщиком товаров (работ, услуг), произведенных из закупленным таким образом товаров (работ, услуг), цена имеет структуру:

$$Ц = (З + НДС_{\text{упл}}) + П,$$

где Z — расходы на производство и реализацию; Π — прибыль; $\text{НДС}_{\text{упл}}$ — НДС, предъявленный плательщику поставщиками (подрядчиками). Такой НДС не принимается к вычету при исчислении суммы $\text{НДС}_{\text{бюдж}}$, подлежащей уплате в бюджет.

Как правило (об этом немного позже), суммы $\text{НДС}_{\text{упл}}$, предъявленные плательщику поставщиками (подрядчиками) при покупке товаров (работ, услуг), принимаются им к вычету в полном размере. Однако спустя некоторое время могут измениться условия использования купленных товаров (работ, услуг), и ранее принятые к вычету суммы $\text{НДС}_{\text{упл}}$ необходимо, как говорят, «восстанавливать».

Суммы НДС, принятые к вычету плательщиком по товарам (в том числе по основным средствам и НМА, имущественным правам), подлежат восстановлению плательщиком в случаях:

1) передачи имущества, НМА и имущественных прав в качестве вклада в уставный капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и НМА — в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости без учета переоценки.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость имущества, НМА и имущественных прав и подлежат налоговому вычету у принимающей организации. При этом сумма восстановленного НДС указывается в документах, которыми оформляется передача указанных имущества, НМА и имущественных прав;

2) дальнейшего использования таких товаров, в том числе основных средств и НМА, и имущественных прав для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ, за исключением операции, предусмотренной подп. 1 этого пункта, а также при передаче основных средств, НМА или иного имущества, имущественных прав правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации юридических лиц и передачи имущества участнику договора простого товарищества или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества.

Восстановлению подлежат суммы НДС в размере, ранее принятом к вычету, а в отношении основных средств и НМА — в размере суммы, пропорциональной остаточной стоимости без учета переоценки.

Суммы НДС, подлежащие восстановлению, не включаются в стоимость указанных товаров, в том числе основных средств и НМА, имущественных прав, а учитываются в составе прочих расходов.

Восстановление сумм НДС производится в том налоговом периоде, в котором товары, в том числе основные средства и НМА, и имущественные права были переданы или начинают использоваться плательщиком для осуществления операций, указанных в п. 2 ст. 170 НК РФ.

При переходе плательщика на специальные налоговые режимы (упрощенная система налогообложения, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности) суммы НДС, принятые к вычету плательщиком по товарам, в том числе основным средствам и НМА, и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

Если покупатель использует приобретенные товары (работы, услуги), имущественные права в производстве и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, часть которых подлежит обложению, а часть освобождена от него, суммы предъявленного НДС:

- учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав — по товарам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;
- принимаются к вычету — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС;
- принимаются к вычету либо учитываются в их стоимости в той пропорции, в которой они используются для производства и реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению (освобождаются от обложения), — по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых НДС, так и не подлежащих обложению (освобожденных от обложения) операций.

Эта пропорция определяется исходя из стоимости отгруженных товаров, имущественных прав, операции по реализации которых подлежат обложению (освобождены от обложения), в общей стои-

мости товаров, имущественных прав, отгруженных за налоговый период.

Сначала определяется доля продукции, не облагаемой НДС ($D_{\text{необлаг}}$), в общей сумме отгруженных за налоговый период товаров:

$$D_{\text{необлаг}} = (C_{\text{необлаг}} / C_{\text{общ}}) \cdot 100\%,$$

где $C_{\text{необлаг}}$ — стоимость отгруженных за налоговый период товаров и имущественных прав, операции по реализации которых освобождены от обложения НДС; $C_{\text{общ}}$ — общая стоимость отгруженных за этот период товаров и реализованных имущественных прав.

Затем рассчитывается сумма входного НДС, которую следует включить в стоимость приобретенных товаров (работ, услуг):

$$НДС_{\text{упл в стоим}} = НДС_{\text{упл общ}} \cdot D_{\text{необлаг}},$$

где $НДС_{\text{упл общ}}$ — общая сумма НДС, предъявленная плательщику поставщиками за налоговый период (этот НДС сложно отнести к конкретным операциям — облагаемым или необлагаемым).

Оставшуюся сумму входного НДС_{упл} принимают к вычету.

Аналогично ведется раздельный учет сумм НДС плательщиками, переведенными на уплату единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

При этом плательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления как облагаемых НДС, так и не подлежащих обложению (освобожденных от обложения) операций. При отсутствии у плательщика раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам, в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, вычету не подлежит и в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц), не включается.

Плательщик имеет право не применять эти положения к тем налоговым периодам, в которых доля совокупных расходов на производство товаров, имущественных прав, операции по реализации которых не подлежат обложению, не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство. При этом все суммы НДС, предъявленные таким плательщикам продавцами используемых в производстве товаров, имущественных прав в указанном налоговом периоде, подлежат вычету.

Не все суммы НДС, подлежащие зачету, т.е. уплаченные поставщикам или подрядчикам, возвращаются из бюджета налогоплательщику. В общем случае уплаченный плательщиком НДС покрывается за счет следующих четырех источников:

- путем зачета по материальным ресурсам, затраты по которым не относятся на себестоимость продукции, по всем операциям, не подпадающим под налоговые льготы, а также по некоторым освобожденным от НДС товарам (работам, услугам), имущественным правам;
- за счет себестоимости продукции по материальным ресурсам, затраты по которым относятся на себестоимость продукции;
- из чистой прибыли предприятия в случае ненадлежащего оформления расчетных и первичных денежных документов (без выделения сумм НДС отдельной строкой), а также во всех остальных случаях;
- за счет целевого бюджетного финансирования при осуществлении целевых программ и мероприятий. В этом случае бюджетные средства зачисляются на соответствующие счета предприятия. Приобретаемые за счет этого источника товары оплачиваются с НДС; суммы НДС не возмещаются из бюджета и не относятся на себестоимость, а источником покрытия является целевое бюджетное финансирование.

Плательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на *налоговые вычеты*. НК РФ регламентирует порядок их применения. В символах, введенных на с. 305 настоящего учебника, налоговый вычет — это $НДС_{\text{уплач}}$. Понятно, что каждый плательщик заинтересован применить вычет, поскольку в противном случае он будет вынужден уплачивать в бюджет всю сумму НДС, полученную от покупателей ($НДС_{\text{бюдж}} = НДС_{\text{получ}}$). Однако для получения права на вычет плательщик должен выполнить ряд условий. В нижеследующих таблицах отмечены особенности использования вычетов в различных ситуациях. Но сначала остановимся на общих требованиях.

Вычеты производятся, как правило, после принятия на учет приобретенных либо ввезенных в РФ товаров (работ, услуг), имущественных прав. Приобретенное за валюту имущество оценивается плательщиком в рублях по официальному курсу на дату принятия его на балансовый учет.

Основанием применения вычетов служат:

1) счета-фактуры, выставленные (не обязательно оплаченные!) продавцами при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав;

2) документы, подтверждающие уплату сумм НДС при ввозе товаров;

3) документы, подтверждающие уплату сумм НДС, удержанных налоговыми агентами;

4) иные документы, предусмотренные пп. 3, 6—8 ст. 171.

Приведенные условия — базовые. В ряде случаев они не являются обязательными, в ряде других существуют обязательные дополнительные условия. Особенности использования вычетов в различных хозяйственных ситуациях приведены в табл. 9.3.

Таблица 9.3

Пункты ст. 171 НК РФ	Вычетам подлежат суммы НДС:	Порядок применения вычетов
1	2	3
1	предъявленные плательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо уплаченные им при ввозе товаров в РФ в режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории либо при ввозе товаров, перемещаемых через границу РФ без таможенного контроля и таможенного оформления, в отношении: 1) товаров (работ, услуг), имущественных прав, приобретаемых для осуществления облагаемых операций, за исключением товаров, в стоимости которых плательщик учел НДС, предъявленный ему поставщиками при приобретении таких товаров (п. 2 ст. 170 НК РФ); 2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи	Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами плательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе ОС, оборудования к установке и НМА, производятся в полном объеме после принятия их на учет
2	уплаченные покупателями — налоговыми агентами	Агенты должны состоять на налоговом учете и исполнять обязанности плательщика. Положения настоящего пункта применяются, если товары (работы, услуги) были приобретены агентом для целей, указанных в пункте 1 настоящей таблицы, и при их приобретении он удержал и уплатил НДС из доходов продавца. Вычеты не предоставляются агентам, уплатившим НДС в бюджет при осуществлении следующих операций: • реализации на территории РФ конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных

1	2	3
		ценностей, ценностей, перешедших по праву наследования государству; реализации на территории РФ товаров иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете, на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров с указанными иностранными лицами
3	предъявленные продавцами плательщику — иностранному лицу, не состоявшему на налоговом учете в РФ, при приобретении им товаров (работ, услуг), имущественных прав или уплаченные им при ввозе товаров в РФ для своей производственной или иной деятельности	Указанные суммы НДС подлежат вычету или возврату иностранному лицу после уплаты агентом НДС, удержанного из доходов этого плательщика, и только в той части, в которой приобретенные или ввезенные товары (работы, услуги), имущественные права использованы при производстве товаров (работ, услуг), реализованных удержавшему НДС агенту. Эти вычеты или возврат возможны лишь при постановке иностранного лица на налоговый учет в РФ. Вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами плательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе ОС, оборудования к установке и НМА, производятся в полном объеме после принятия их на учет
4	предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров, в случае их возврата (в том числе в течение гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Положения настоящего пункта распространяются также на покупателей-налогоплательщиков, исполняющих обязанности налогового агента	Вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров (работ, услуг), но не позднее одного года с момента возврата или отказа
5	уплаченные при выполнении работ (услуг), в случае отказа от них	
6	исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), реализуемых на территории РФ, в случае изменения условий либо расторжения договора и возврата сумм авансовых платежей	
12	уплаченные по расходам на командировки и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль	В соответствии с гл. 25 НК РФ эти расходы принимаются для целей налогообложения по нормативам, поэтому суммы НДС по ним подлежат вычету в размере, соответствующем таким нормам

1	2	3
13	исчисленные плательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)	Вычеты производятся с даты отгрузки товаров (работ, услуг)
14	исчисленные плательщиком при отсутствии документов, подтверждающих право на получение возмещения при обложении по ставке 0%	Вычеты производятся только при представлении в налоговые органы документов, подтверждающих право на получение возмещения, на основании отдельной налоговой декларации
15	предъявленные плательщику — изготовителю товаров (работ, услуг), длительность изготовления которых составляет свыше 6 месяцев (по перечню Правительства РФ), поставщиками товаров (работ, услуг), в том числе по ОС и НМА, имущественных прав, используемых для производства товаров (работ, услуг) длительного цикла	По общему правилу вычеты производятся после принятия на учет изготовителем приобретенных товаров (работ, услуг), имущественных прав, используемых для производства товаров (работ, услуг) длительного цикла. Однако допускается и второй вариант: вычеты вправе осуществляться в день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг) длительного цикла при наличии раздельного учета: • осуществляемых операций; • сумм НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам), в том числе по ОС и НМА, имущественным правам, используемым для осуществления операций по производству товаров (работ, услуг) длительного цикла и других операций
16	восстановленные акционером (участником, пайщиком) после внесения имущества, НМА и имущественных прав в качестве вклада (взноса) в уставный (складочный) капитал (фонд), если эти объекты используются для осуществления операций, облагаемых НДС	Вычеты производятся плательщиком, получившим вклад (взнос). Вычеты производятся после принятия на учет указанного имущества, в том числе ОС и НМА, и имущественных прав

Особый порядок применения налоговых вычетов предусмотрен для операций с амортизируемым имуществом (основными средствами) — их строительством (хозяйственным и подрядным способами), сборкой, монтажом, покупкой товаров (работ, услуг) для выполнения СМР и объектов незавершенного строительства и др.:

	Вычетам подлежат суммы НДС:	
7	предъявленные плательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими строительства, сборке (монтаже) ОС	Вычеты производятся на основании: • счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении плательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав;

	<i>Вычетам подлежат суммы НДС:</i>	
		• документов, подтверждающих фактическую уплату сумм НДС при ввозе товаров; • документов, подтверждающих уплату сумм НДС, удержанного налоговыми агентами; • иных документов в случаях, предусмотренных пп. 3, 6–8 ст. 171
8	предъявленные плательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения СМР	Вычетам подлежат, если не установлено иное, только суммы НДС, предъявленные плательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо уплаченные ими при ввозе товаров, после принятия их на учет с учетом предусмотренных особенностей и при наличии соответствующих первичных документов. В случае реорганизации организации вычет сумм НДС, которые не были приняты реорганизованной (реорганизуемой) организацией к вычету до момента завершения реорганизации, производится правопреемниками по мере уплаты в бюджет НДС, исчисленного реорганизованной (реорганизуемой) организацией при выполнении СМР для собственного потребления
9	предъявленные плательщику при приобретении им объектов незавершенного строительства	
10	предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организации по товарам (работам, услугам), приобретенным ею для выполнения СМР для собственного потребления, принимаемые к вычету, но не принятые на момент завершения реорганизации (вычет применяется правопреемниками)	
11	исчисленные плательщиками при выполнении СМР для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых НДС, стоимость которого подлежит включению в расходы (в том числе через амортизацию) при исчислении налога на прибыль	Вычеты производятся по мере уплаты в бюджет НДС, исчисленного плательщиком при выполнении СМР для собственного потребления

Как уже было отмечено, вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами плательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе ОС, оборудования к установке и НМА, производятся в полном объеме после принятия их на учет. Это означает, что предполагается использование купленных объектов для производства товаров (работ, услуг), облагаемых НДС.

Однако, нередко в дальнейшем приобретенные либо ввезенные ОС перестают использоваться в этих целях и на них начинают производить необлагаемые товары (работы, услуги) или плательщик освобождается от обязанностей по исчислению и уплате НДС. Начиная с этого момента вычеты применять нельзя, но они, как было сказано, произведены в полном объеме после принятия ОС на учет.

Поэтому принятые к вычету суммы НДС следует восстановить (абз. 4 п. 6 ст. 171 НК РФ):

Принятые к вычету суммы НДС:	
предъявленные плательщику при проведении подрядчиком строительства объектов недвижимости (ОС)	Подлежат восстановлению, если указанные объекты недвижимости (ОС) в дальнейшем используются: • для производства и реализации (передачи для собственных нужд) товаров (работ, услуг), не подлежащих обложению;
предъявленные плательщику при приобретении недвижимости (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, космических объектов)	• производства и реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ; • производства и реализации (передачи) товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией.
исчисленные плательщиком при выполнении СМР для собственного потребления	Восстанавливать вычитенный НДС следует также, если данный плательщик освобождается в дальнейшем от исполнения обязанностей плательщика. Суммы НДС не восстанавливаются, если: • ОС полностью амортизированы; • с момента их ввода у данного плательщика прошло не менее 15 лет

Расчет суммы НДС, подлежащей восстановлению и уплате в бюджет, производится исходя из $\frac{1}{10}$ суммы НДС, принятой к вычету, в следующей доле:

$$Д = \frac{C_{\text{необл}}}{C_{\text{общ}}},$$

где $C_{\text{необл}}$ — стоимость отгруженных товаров (работ, услуг), переданных имущественных прав, не облагаемых НДС; $C_{\text{общ}}$ — общая стоимость товаров (работ, услуг), имущественных прав, отгруженных (переданных) за календарный год.

Плательщик обязан по окончании каждого календарного года в течение 10 лет начиная с года, в котором наступил момент начала амортизации, в декларации за последний налоговый период каждого календарного года из десяти отражать восстановленную за истекший год сумму НДС ($НДС_{\text{восст}}$), исчисляемую по формуле

$$НДС_{\text{восст}} = \frac{НДС_{\text{выч}}}{10 \text{ лет}} \cdot \frac{C_{\text{необл}}}{C_{\text{общ}}},$$

где $НДС_{\text{выч}}$ — НДС, принятый ранее к вычету по объекту недвижимости.

Сумма НДС, подлежащая восстановлению, в стоимость данного имущества не включается, а учитывается в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Преобладающей формой расчетов в хозяйственной практике является денежная. Вместе с тем нередки и случаи, когда за поку-

паемые товары (работы, услуги) расчет производится имуществом покупателя. В НК РФ предусмотрен особый порядок применения налоговых вычетов для таких ситуаций. При использовании плательщиком собственного имущества (в том числе векселя третьего лица) в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) вычетам подлежат суммы НДС, уплаченные плательщиком, которые исчисляются исходя из балансовой стоимости этого имущества (с учетом его переоценок и амортизации, проведенных в соответствии с законодательством).

Таким образом, порядок применения вычетов при расчетах деньгами и расчетах имуществом покупателя (неденежных расчетах) принципиально различен. При расчетах деньгами вычеты можно применять по «предъявленному», но не обязательно «уплаченному» НДС. При расчетах же имуществом покупателя (неденежных расчетах) вычесть предъявленный НДС можно лишь после его уплаты «живыми» деньгами.

При использовании плательщиком-векселедателем в расчетах за приобретенные им товары (работы, услуги) собственного векселя (либо векселя третьего лица, полученного в обмен на собственный вексель) суммы НДС, уплаченные плательщиком-векселедателем при приобретении указанных товаров (работ, услуг), исчисляются исходя из сумм, уплаченных им по собственному векселю.

Особый порядок применения вычетов предусмотрен также при реорганизации организации:

<i>Вычетам подлежат суммы НДС:</i>	<i>Порядок применения вычетов</i>
исчисленные и уплаченные реорганизованной (реорганизуемой) в форме выделения* организацией с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), реализуемых на территории РФ, в случае перевода долга при реорганизации на правопреемника** по обязательствам, связанным с реализацией товаров (работ, услуг), передачей имущества	Вычеты производятся в полном объеме после перевода долга
исчисленные и уплаченные с сумм авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), полученных в порядке правопреемства от реорганизованной (реорганизуемой) организации и подлежащих учету у правопреемника	Вычеты производятся правопреемником: • после даты реализации соответствующих товаров (работ, услуг); • или после отражения в учете у правопреемника (правопреемников) операций в случаях расторжения или изменения

<i>Вычетам подлежат суммы НДС:</i>	<i>Порядок применения вычетов</i>
исчисленные и уплаченные реорганизованной в форме слияния, присоединения, разделения, преобразования организацией с сумм авансовых или иных платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг)	условий соответствующего договора и возврата сумм авансовых платежей, но не позднее одного года с момента такого возврата
подлежащие учету у правопреемника: • предъявленные реорганизованной (реорганизуемой) организации независимо от формы реорганизации; • и (или) уплаченные ею при приобретении (ввозе) товаров (работ, услуг), но не предъявленные ею к вычету	Вычеты подлежат правопреемником на основании: • счетов-фактур (их копий), выставленных организацией продавцами при приобретении товаров (работ, услуг); • или счетов-фактур, выставленных ими правопреемнику; • копий документов, подтверждающих уплату организацией сумм НДС продавцам при приобретении товаров (работ, услуг); • и (или) документов, подтверждающих уплату сумм НДС продавцам при приобретении товаров (работ, услуг) правопреемником. Для принятия сумм НДС к вычету правопреемником (правопреемниками) необходимо, чтобы в счете-фактуре содержались реквизиты реорганизованной (реорганизуемой) организации

* Под реорганизуемой организацией понимается организация, реорганизация которой осуществляется в форме выделения, до момента завершения ее реорганизации (до даты государственной регистрации последней из вновь возникших организаций).

** При наличии нескольких правопреемников доля каждого из них определяется по передаточному акту или разделительному балансу.

Если по итогам налогового периода сумма вычетов превышает общую исчисленную сумму НДС, полученная разница подлежит **возмещению (зачету, возврату) плательщику** (после камеральной проверки обоснованности заявленной плательщиком суммы к возмещению).

При наличии у плательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по пеням и штрафам, подлежащим уплате или взысканию, налоговым органом производится самостоятельно зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности по пеням и штрафам. Если налоговый орган принял решение о возмещении суммы НДС (полностью или частично) при наличии недоимки по НДС, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения и не превышающей сумму, подлежащую возмещению, пени на недоимку не начисляются.

При отсутствии у плательщика названных недоимок, подлежащих уплате или взысканию, сумма НДС, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению плательщика. При наличии заявления суммы, подлежащие возврату, могут быть направлены в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам.

Решение о зачете (возврате) НДС принимается налоговым органом одновременно с решением о возмещении суммы НДС (полностью или частично).

Поручение на возврат направляется налоговым органом в территориальный орган казначейства.

При нарушении сроков возврата НДС считая с 12-го дня после завершения камеральной проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) НДС, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования, действовавшей в дни нарушения срока возмещения.

До сих пор мы рассматривали порядок расчета НДС уплаченного, т.е. подлежащего зачету. Что же касается НДС полученного, то важнейшей проблемой при этом является определение момента возникновения налогооблагаемого оборота.

Поскольку в настоящее время введен метод счетов-фактур, то принимается, что облагаемый оборот возникает с момента оформления специального налогового учетного документа — счета-фактуры. Новый метод счетов-фактур — это порядок определения налогооблагаемого оборота по НДС, который непосредственно связан с учетом счетов-фактур, составленных в установленном порядке, о чем речь шла несколько раньше.

Таким образом, считается, что с введением нового метода облагаемый оборот по НДС возникает не в момент отгрузки, не в момент оплаты, не с переходом права собственности на товар, но при составлении счета-фактуры.

При реализации на территории РФ товаров (работ, услуг) за иностранную валюту НДС взимается также в иностранной валюте по установленной ставке.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет. НДС, подлежащий уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма НДС и увеличенная на сумму восстановленного НДС:

$$НДС_{\text{бюдж}} = НДС_{\text{получ}} - (НДС_{\text{уплач}} - НДС_{\text{восст}}),$$

где $НДС_{получ}$ — общая сумма НДС, исчисляемая плательщиком по всем облагаемым операциям, осуществленным им за налоговый период, исходя из ставок 10 и 18%; $НДС_{уплач}$ — сумма налоговых вычетов в налоговом периоде (за исключением вычетов по операциям, облагаемым по ставке 0%); $НДС_{восст}$ — сумма восстановленного НДС за налоговый период.

НДС, подлежащий уплате в бюджет, по операциям, облагаемым по нулевой ставке, определяется по итогам каждого налогового периода как сумма НДС, уменьшенная на сумму налоговых вычетов.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму полученного НДС, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой НДС, исчисленной по операциям, признаваемым объектом обложения, подлежит возмещению плательщику, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Превышение сумм налоговых вычетов, удержанных из доходов плательщиков — иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете, над суммами НДС, исчисляемыми по нулевой ставке, подлежит возмещению плательщику в порядке и на условиях, предусмотренных ст. 176 НК РФ.

При реализации товаров (работ, услуг) плательщиками — иностранными лицами, не состоящими на налоговом учете, сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется и уплачивается налоговыми агентами.

НДС, подлежащий уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС:

- 1) лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;
- 2) плательщиками при реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не подлежат обложению.

При этом сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю.

Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет. НДС уплачивается по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации за истекший период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров в Россию сумма НДС уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

НДС, подлежащий уплате в бюджет, по операциям реализации на территории РФ уплачивается по месту налогового учета плательщика.

Налоговые агенты уплачивают НДС по итогам налогового периода, в котором произошла соответствующая реализация, по месту своего нахождения.

Плательщики обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

§ 7. Особенности налогообложения НДС при перемещении товаров (работ, услуг) через таможенную границу РФ

При пересечении товарами таможенной границы взимаются следующие налоги:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Следует обратить внимание на то, что налогообложение НДС осуществляется как внутри страны, так и в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Настоящий параграф посвящен именно последнему аспекту. Имеются существенные отличия порядка обложения «таможенным» НДС от обложения «внутренним» НДС. Если «внутреннее» обложение регулируется только НК РФ, то «таможенное» — одновременно НК РФ и ТК РФ. НК РФ изобилует отсылками на нормы, сформулированные в ТК РФ. Поэтому и в данном параграфе не обойтись без этих отсылок.

Налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ признаются лица, определяемые в соответствии с ТК РФ.

НК РФ содержит норму, согласно которой при перемещении физическими лицами товаров, не предназначенных для производственной или иной предпринимательской деятельности, может

применяться упрощенный либо льготный порядок уплаты НДС в соответствии с таможенным законодательством.

Кажется, что здесь возникает противоречие. Действительно, мы знаем, что плательщиками НДС физические лица не выступают. Однако вспомним также, что плательщиками НДС признаются лица, признаваемые плательщиками этого налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ. Согласно этому Кодексу лицом, ответственным за уплату таможенных пошлин, налогов, является декларант. Если декларирование производится таможенным брокером (представителем), ответственным за уплату таможенных пошлин, налогов является он.

В качестве декларанта имеют право выступать:

- 1) российское лицо, которое заключило внешнеэкономическую сделку или от имени либо по поручению которого эта сделка заключена;

- 2) лицо, имеющее право владения и (или) право пользования товарами на территории РФ;

- 3) иные лица, выступающие в качестве, достаточном в соответствии с гражданским законодательством РФ и (или) с ТК РФ для совершения юридически значимых действий от собственного имени с товарами, находящимися под таможенным контролем;

- 4) любые иные лица, правомочные в соответствии с гражданским законодательством РФ распоряжаться товарами на территории РФ.

Обратим внимание на отсутствие в этом перечне указаний на то, что обязанные лица должны быть непременно лицами юридическими. Отсюда можно сделать обоснованный вывод: операции по перемещению товаров через границу облагаются вне зависимости от того, юридическим или физическим лицом является декларант.

Как отмечалось в третьем параграфе настоящей главы, организации и предприниматели в установленных случаях имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС, связанных с исчислением и уплатой налога. Однако в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров в РФ, освобождение ни при каких обстоятельствах не применяется.

Каждому плательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через границу РФ, и на всей территории РФ идентификационный номер налогоплательщика.

Налогоплательщики, уплачивающие НДС в связи с перемещением товаров через границу, несут обязанности, предусмотренные не только налоговым, но и таможенным законодательством.

В таможенном законодательстве вместо термина «налогоплательщик» применяют термин «лицо, ответственное за уплату таможенных пошлин, налогов». Этим лицом является непосредственно декларант. Если же декларирование производится таможенным брокером (представителем), ответственным за их уплату является он. При этом, если иное не предусмотрено ТК РФ, уплатить таможенные пошлины, налоги вправе любое заинтересованное лицо.

Иными словами, как в налоговом, так и в таможенном законодательстве предусмотрено право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах и таможенным законодательством. Уполномоченным представителем плательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное им представлять его интересы в отношениях с налоговыми и таможенными органами.

Не могут быть представителями должностные лица налоговых и таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Уполномоченный представитель налогоплательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности. Уполномоченный представитель налогоплательщика — физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности.

Объект налогообложения «таможенного» НДС — это факт перемещения товаров через границу. Из перечисленных в третьем параграфе настоящей главы четырех объектов нас здесь интересуют только первый и четвертый:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) ввоз товаров в РФ.

Ясно, что ввоз — это перемещение товаров через таможенную границу. Но вывоз товаров — это тоже их перемещение через границу. Однако ссылка на вывоз как объект обложения НДС отсутствует. Из этого вовсе не следует, что вывоз товаров не является объектом обложения и вывозимые из РФ товары не облагаются НДС.

При вывозе также возникает объект обложения, но он завуалирован в таком объекте, как реализация товаров на территории РФ. Действительно, ст. 147 НК РФ содержит норму, согласно которой местом реализации товаров признается территория РФ, если товар

в момент начала отгрузки или транспортировки находится на ее территории. Очевидно, что непременным условием вывоза товаров из РФ является их отгрузка или транспортировка. Отсюда следует, что вывоз товаров можно интерпретировать как их реализацию на территории РФ, а потому рассматривать как объект налогообложения НДС. Другое дело, что эта операция облагается по нулевой ставке. О природе такой ставки будет сказано далее.

Объектом «таможенного» НДС являются также операции реализации работ и услуг на территории РФ. Работы и услуги также могут «перемещаться» через таможенную границу.

Так, при реализации товаров на экспорт (кроме нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, экспортируемых в государства СНГ) осуществляются работы и услуги, непосредственно связанные с производством и реализацией этих товаров. Одновременно с товарами реализуются за рубеж и сопутствующие работы и услуги. Они также облагаются налогом и также по нулевой ставке.

Облагаются работы и услуги, непосредственно связанные с транзитной перевозкой товаров через Россию, поскольку транспортируются товары на транспортных средствах, являющихся в соответствии с международным правом иностранной территорией.

Территория иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, расположенных в РФ, также является суверенной территорией иностранных государств. Поэтому облагается реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования их дипломатического или административно-технического персонала, включая проживающих вместе с ними членов семей.

Порядок признания России местом реализации работ и услуг изложен на с. 318–321 настоящей книги.

НК РФ содержит перечень операций, не подлежащих налогообложению. Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Однако это положение применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором РФ.

Не подлежит налогообложению реализация на территории РФ товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли.

Не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на таможенную территорию РФ:

1) товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом «О безвозмездной помощи (содействии) РФ и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты РФ о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) РФ»;

2) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ, медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и учреждениями, в том числе врачами, занимающимися частной практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные капиталы организаций;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования их дипломатического и административно-технического персонала, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

10) валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей;

11) продукции морского промысла, выловленной и переработанной рыбопромышленными предприятиями РФ;

12) судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;

13) товаров, за исключением подакцизных (по перечню Правительства РФ), перемещаемых через границу РФ в рамках международного сотрудничества в области исследования и использования космоса, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов.

Предметом налогообложения являются товары, перемещаемые через таможенную границу РФ. При этом товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных со взиманием «таможенного» НДС, к товарам относится и иное имущество, определяемое ТК РФ.

Предметом обложения НДС в отличие от акцизов и таможенных пошлин являются не только товары, но и работы и услуги.

Налоговая база. В отличие от таможенных пошлин и акцизов, при исчислении которых применяются как адвалорные, так и специфические и комбинированные ставки, НДС взимается исключительно по адвалорным ставкам. Поэтому налоговой базой при исчислении НДС может быть только стоимостная характеристика перемещаемых товаров.

Напомним, что вывоз товаров (работ, услуг) можно толковать как их реализацию на территории РФ, а потому налоговая база НДС определяется на общих основаниях, рассмотренных в третьем параграфе настоящей главы.

При ввозе же товаров в РФ налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Предусмотрены два исключения из этого правила:

1) при ввозе в РФ продуктов переработки товаров, ранее вывезенных из РФ для переработки вне таможенной территории РФ, база определяется как стоимость такой переработки;

2) если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых в РФ товаров, база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на доставку указанных товаров до границы РФ, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров одного наименования, вида и марки.

Если в составе одной партии ввозимых товаров присутствуют как подакцизные товары, так и неподакцизные товары, база определяется отдельно в отношении каждой группы указанных товаров. База определяется в аналогичном порядке, если в составе партии ввозимых товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных из РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

При определении налоговой базы выручка плательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБР на дату реализации товаров (работ, услуг).

Напомним, что **налоговый период** — это срок, в течение которого завершается формирование налоговой базы, окончательно определяется размер налоговых обязательств. По НДС налоговый период установлен как квартал.

Однако при вывозе товаров из РФ НДС, а стало быть и налоговая база, исчисляются отдельно по каждой операции вывоза, а не по итогам налогового периода. При ввозе же база и сумма налога определяются по итогам налогового периода.

При реализации товаров (работ, услуг), по которым установлена нулевая ставка, моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающий право на получение возмещения из бюджета при обложении по этой ставке.

Таковыми товарами (работами, услугами) являются:

1) товары на экспорт (кроме нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, экспортируемых в государства СНГ);

2) работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией экспортируемых товаров;

3) работы (услуги), непосредственно связанные с транзитной перевозкой товаров через Россию;

4) припасы, вывезенные из РФ в таможенном режиме перемещения припасов.

Если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под режимы экспорта, транзита, перемещения припасов, моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

Налоговая ставка. При ввозе товаров в РФ применяются налоговые ставки 10 и 18%, при вывозе — 0%.

В рамках настоящего параграфа можно ограничиться тем, что обложение производится по налоговой ставке 0% при реализации:

1) товаров на экспорт (кроме нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, экспортируемых в государства СНГ);

2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров;

3) работ (услуг), непосредственно связанных с транзитной перевозкой товаров через Россию;

4) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатическим или административно-техническим их персоналом, включая проживающих вместе с ними членов семей;

5) припасов, вывезенных из РФ в таможенном режиме перемещения припасов.

Экономический смысл нулевой ставки (см. схему на рис. 9.2) состоит в следующем. Международное налоговое право в части регулирования косвенного налогообложения исходит из принципа «страны назначения»: при перемещении товаров (работ, услуг) косвенные налоги (НДС, акцизы и таможенные пошлины), как правило, в стране происхождения не взимаются, а взимаются в стране назначения. Однако в стране происхождения операции вывоза не освобождаются от обложения, а облагаются, но по нулевой ставке.

В стране происхождения за товарно-материальные ценности уплачен $НДС_{\text{упл}}$, но при вывозе произведенных из них товаров эти последние облагаются по нулевой ставке, а потому $НДС_{\text{получ}} = 0$. Следовательно, в российский бюджет лицо, вывозящее товар,

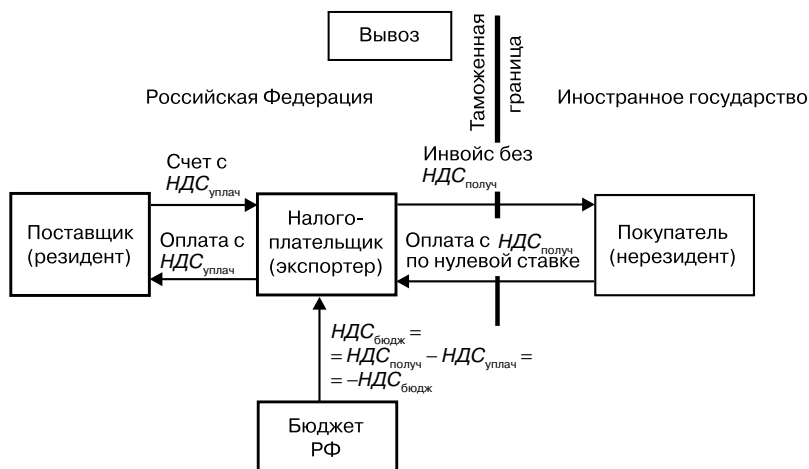


Рис. 9.2

должно заплатить $\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{НДС}_{\text{получ}} - \text{НДС}_{\text{упл}} = -\text{НДС}_{\text{упл}}$, т.е. отрицательную величину. По этой операции налоговые вычеты ($\text{НДС}_{\text{упл}}$) превысили сумму НДС, уплаченную налогоплательщиком своим поставщикам при покупке товаров в РФ.

Превышение возникло из-за того, что по этим операциям НК РФ установлена нулевая ставка. Как нам уже известно, в случае такого превышения полученная разница подлежит возмещению (в форме зачета или возврата) плательщику из бюджета.

Налоговые органы производят возмещение после того, как налогоплательщик подтвердит свое право на получение возмещения при обложении по нулевой ставке. Это вызвано тем, что весьма распространенным налоговым преступлением является получение возмещения $\text{НДС}_{\text{упл}}$ из бюджета, притом что товар из России не вывезен и реализован внутри страны. В этом случае недобросовестный плательщик получает двойное покрытие НДС, уплаченного своим поставщикам: из бюджета (в связи с «лжеэкспортом») и от своих покупателей на внутреннем рынке РФ.

В этой связи НК РФ предусматривает особый порядок подтверждения права на получение возмещения при обложении по нулевой ставке в случаях реализации (табл. 9.4).

Документы (копии), указанные в стр. 1–4 табл. 9.4, представляются в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под указанные таможенные режимы. Указанный порядок не распространяется на плательщиков, которые не представляют в налоговые органы таможенные декларации.

Таблица 9.4

Реализация (пункт ст. 165 НК РФ)	Документы, представляемые плательщиком в налоговый орган, для подтверждения права на получение возмещения при обложении по нулевой ставке (подпункт соответствующего пункта)
1	2
1) товаров, вывезенных в режиме экспорта, а также товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны; припасов, вывезенных из РФ в режиме перемещения припасов	1) контракт (копия) плательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за рубеж. Если контракты содержат сведения, составляющие государственную тайну, вместо копий полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции); 2) выписка банка (копия), подтверждающая поступление выручки от реализации указанного товара (припасов) иностранному лицу на счет плательщика в российском банке. Если контрактом предусмотрен расчет наличными средствами, плательщик представляет в налоговые органы выписку банка (копию), подтверждающую внесение плательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих поступление выручки от иностранного лица — покупателя указанных товаров (припасов). Если незачисление валютной выручки от реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, плательщик представляет в налоговые органы документы (копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки. В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций плательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. Если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет плательщика от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж; 3) таможенная декларация (копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен. При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи представляется полная таможенная декларация (копия) с отметками российского таможенного органа, подтверждающими факт помещения товаров под режим экспорта. При вывозе товаров в режиме экспорта через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляется таможенная декларация (копия) с отметками таможенного органа РФ, производившего таможенное оформление указанного вывоза.

1	2
	В случаях и порядке, определяемых Минфином РФ по согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области экономического развития и торговли, при вывозе отдельных видов товаров допускается представление экспортерами таможенной декларации (копии) с отметками таможенного органа, производившего таможенное оформление экспортируемых товаров, и специального реестра фактически вывезенных товаров с отметками пограничного таможенного органа РФ. При вывозе с территории РФ припасов в соответствии с режимом перемещения припасов представляется таможенная декларация на припасы (копия) с отметками таможенного органа, в регионе деятельности которого расположен порт (аэропорт), открытый для международного сообщения, о вывозе припасов. При вывозе товаров, не происходящих с территории РФ, в режиме экспорта на территорию государства — участника Таможенного союза, на границе с которым таможенный контроль отменен, в налоговые органы представляются: таможенная декларация (копия) с отметкой российского таможенного органа, подтверждающей факт помещения товаров под режим экспорта; копия заявления об уплате НДС при ввозе товаров на территорию государства — участника союза, на границе с которым таможенный контроль отменен, с отметкой налогового органа этого государства, подтверждающей факт уплаты НДС; 4) копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров. Платательщик может представлять любой из перечисленных документов с учетом следующих особенностей. При вывозе товаров в режиме экспорта судами через морские порты для подтверждения вывоза товаров платательщиком в налоговые органы представляются следующие документы: копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничной таможни РФ; копия коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемого товара документа, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за рубежом. При вывозе товаров в режиме экспорта через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа РФ, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров. При вывозе товаров в режиме экспорта воздушным транспортом для подтверждения вывоза товаров в налоговые органы платательщиком представляется копия международной авиационной грузовой накладной с указанием аэропорта разгрузки, находящегося за рубежом.

1	2
	Копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз товаров, могут не представляться в случае вывоза товаров в режиме экспорта трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи. При вывозе из РФ припасов в соответствии с режимом перемещения припасов представляются копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз припасов воздушными и морскими судами, судами смешанного (река—море) плавания. Если погрузка товаров и их таможенное оформление при вывозе товаров в режиме экспорта судами осуществляются вне региона деятельности пограничного таможенного органа, для подтверждения вывоза товаров плательщиком в налоговые органы представляются следующие документы: копия поручения на отгрузку экспортируемых грузов с отметкой «Погрузка разрешена» российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров, а также с отметкой пограничного таможенного органа, подтверждающей вывоз товаров; копия коносамента, морской накладной или любого иного подтверждающего факт приема к перевозке экспортируемого товара документа, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за рубежом. При вывозе товаров, не происходящих с территории РФ, в режиме экспорта на территорию государства — участника Таможенного союза, на границе с которым таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками таможенного органа РФ, подтверждающими факт помещения товаров под режим экспорта; 5) если товары помещаются под режим свободной таможенной зоны, представляются контракт (копия) с резидентом особой экономической зоны, платежные документы об оплате товаров, копия свидетельства о регистрации лица в качестве резидента зоны, выданная федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным осуществлять функции по управлению особыми экономическими зонами, или его территориальным органом, а также таможенная декларация с отметками таможенного органа о выпуске товаров в соответствии с режимом свободной таможенной зоны
2) этих товаров и припасов, вывезенных комиссионером, поверенным или агентом по договору комиссии, поручения либо агентскому договору	1) договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии) плательщика с комиссионером, поверенным или агентом; 2) контракт (копия) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт или поставку припасов по поручению плательщика (в соответствии с договором комиссии, договором поручения либо агентским договором), с иностранным лицом на поставку товаров (припасов) за рубеж; 3) выписка банка (копия), подтверждающая поступление выручки от реализации товара (припасов) иностранному лицу на счет плательщика или комиссионера (поверенного, агента) в российском банке.

1	2
	Если контрактом предусмотрен расчет наличными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка (копия), подтверждающая внесение полученных плательщиком или комиссионером (поверенным, агентом) сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие поступление выручки от иностранного лица — покупателя товаров (припасов). Если незачисление валютной выручки на территории РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, плательщик представляет в налоговые органы документы (копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки. В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций плательщик представляет в налоговые органы документы (копии), подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование; 4) документы, предусмотренные подп. 3–5 п. 1. Если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет плательщика от третьего лица, в налоговые органы наряду с выпиской банка (копией) представляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж
3) этих товаров в счет погашения задолженности РФ и бывшего СССР или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам	1) копия соглашения между Правительством РФ и правительством соответствующего иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР (РФ) или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам; 2) копия соглашения между Минфином РФ и плательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам; 3) выписка банка, подтверждающая поступление выручки от реализации товаров на экспорт из бюджета в рублях на счет плательщика в российском банке; 4) документы, предусмотренные подп. 3 и 4 п. 1
4) работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией этих товаров; перевозкой товаров транзитом через РФ	1) контракт (копия) плательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (оказание указанных услуг); 2) выписка банка, подтверждающая поступление выручки от иностранного или российского лица — покупателя указанных работ (услуг) на счет плательщика в российском банке. Если контрактом предусмотрен расчет наличными средствами, в налоговый орган представляются выписка банка, подтверждающая внесение полученных плательщиком сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие поступление выручки от иностранного или российского лица — покупателя указанных работ (услуг).

1	2
	Если незачисление валютной выручки на территории РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным валютным законодательством РФ, плательщик представляет в налоговые органы документы (копии), подтверждающие право на незачисление валютной выручки; 3) таможенная декларация (копия) с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление вывоза или ввоза товаров, и пограничного таможенного органа, через который товар был вывезен из РФ или ввезен в РФ. Указанная декларация (копия) представляется в случае перемещения товаров трубопроводным транспортом или по линиям электропередачи, оказания услуг, непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) товаров, помещенных под режим международного таможенного транзита, с учетом особенностей, предусмотренных подп. 3 п. 1; 4) копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов, подтверждающих вывоз товаров за рубеж (ввоз товаров в РФ). Положения настоящего подпункта применяются с учетом особенностей, предусмотренных подп. 4 п. 1
5) услуг железных дорог по перевозке экспортируемых и транзитных товаров	1) реестр выписок банка, подтверждающих поступление выручки от российского или иностранного лица за выполненные работы (оказанные услуги) на счет российского плательщика в российском банке. Если расчеты за указанные работы (услуги) осуществляются в соответствии с договорами, заключенными перевозчиками с железными дорогами иностранных государств, или с международными договорами РФ, в налоговые органы представляются документы, предусмотренные указанными договорами; 2) реестр перевозочных документов, оформляемых при перевозках товаров в международном сообщении, с указанием в нем наименований или кодов входных и выходных пограничных или припортовых железнодорожных станций, стоимости работ (услуг), дат отметок таможенных органов на перевозочных документах, свидетельствующих о помещении товаров под режим экспорта или режим международного таможенного транзита либо свидетельствующих о помещении вывозимых из РФ продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита. В случае выборочного истребования налоговым органом отдельных перевозочных документов, включенных в реестры, копии указанных документов представляются перевозчиками в течение 30 календарных дней с даты получения соответствующего требования налогового органа. Перевозочные документы, включенные в реестр, должны иметь отметку таможенных органов, свидетельствующую о перевозке товаров, помещенных под режим экспорта или режим международного таможенного транзита, либо свидетельствующую о помещении вывозимых из РФ продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита. При реализации перевозчиками услуг, облагаемых по нулевой ставке, для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% (или особенностей налогообложения)

1	2
	и налоговых вычетов в налоговые органы представляются реестры единых перевозочных документов, оформляемых при перевозках пассажиров и багажа в прямом международном сообщении, определяющих путь следования с указанием пунктов отправления и назначения, или иные документы, предусмотренные договорами, заключенными перевозчиками с железными дорогами иностранных государств, или международными договорами РФ
6) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения расположен за пределами РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов	1) выписка банка (копия), подтверждающая поступление выручки от российского или иностранного лица за оказанные услуги на счет российского плательщика в российском банке с учетом особенностей, предусмотренных подп. 2 п. 1 и подп. 3 п. 2; 2) реестр единых международных перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения
7) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) непосредственно в космическом пространстве, а также комплекса связанных с этим подготовительных наземных работ (услуг)	1) контракт (копия) плательщика с иностранными или российскими лицами на выполнение работ (оказание услуг); 2) выписка банка (копия), подтверждающая поступление выручки от российского или иностранного лица за выполненные работы (оказанные услуги) на счет плательщика в российском банке с учетом особенностей, предусмотренных подп. 2 п. 1 и подп. 3 п. 2; 3) акты и иные документы (копии), подтверждающие выполнение работ (оказание услуг) непосредственно в космическом пространстве, а также выполнение работ (оказание услуг), технологически обусловленных и неразрывно связанных с выполнением работ (оказанием услуг) непосредственно в космическом пространстве
8) драгоценных металлов плательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, Госфонду драгоценных металлов и драгоценных камней, ЦБР, банкам	1) контракт (копия) на реализацию драгоценных металлов или камней; 2) документы (копии), подтверждающие передачу драгоценных металлов или камней Госфонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, ЦБР, банкам
9) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов (РМР)	1) контракт (копия) на реализацию судна, заключенный плательщиком с заказчиком и содержащий условие об обязательной регистрации построенного судна в РМР в течение 45 календарных дней с момента перехода права собственности на судно от плательщика к заказчику; 2) выписка из реестра строящихся судов с указанием, что по окончании строительства судно подлежит регистрации в РМР; 3) документы, подтверждающие факт перехода права собственности на судно от плательщика к заказчику; 4) документы, подтверждающие мощность главных двигателей и вместимость судна

Если по истечении этого времени плательщик не представил указанные документы (копии), указанные операции подлежат обложению по ставкам 10 или 18%. Если впоследствии плательщик представляет эти документы (копии), уплаченные суммы НДС подлежат возврату плательщику.

Документы, указанные в стр. 5 таблицы, представляются плательщиками в срок не позднее 180 календарных дней со дня представления на перевозочных документах отметки таможенных органов, свидетельствующей о помещении товаров под указанные таможенные режимы либо свидетельствующей о помещении вывозимых из РФ продуктов переработки под процедуру внутреннего таможенного транзита. Если по истечении 180 календарных дней плательщик не представил документы, операции подлежат обложению по ставке 18%. Если впоследствии плательщик представляет предусмотренные документы, уплаченные суммы НДС подлежат возврату плательщику.

Приведенные положения не распространяются на плательщиков, освобожденных от исполнения обязанностей плательщика.

Плательщики, которые в соответствии со стр. 4 табл. 9.4 не представляют в налоговые органы таможенные декларации (копии), для подтверждения обоснованности применения ставки 0% при выполнении работ (услуг), представляют предусмотренные документы в срок не позднее 180 календарных дней с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории РФ (ввоз товаров на территорию РФ), проставленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах. Если по истечении 180 календарных дней плательщик не представил указанные документы, операции подлежат обложению по ставке 18%. Если впоследствии плательщик представляет предусмотренные документы, уплаченные суммы НДС подлежат возврату плательщику.

Порядок исчисления НДС. При вывозе товаров из РФ сумма налога исчисляется аналогично тому, как она исчисляется при «внутренней» реализации. Отличие состоит лишь в том, что, поскольку по экспортным операциям установлена нулевая ставка, подлежащий уплате в бюджет НДС исчисляется отдельно по каждой такой операции, а не по итогам налогового периода.

Общая сумма налога при ввозе товаров в РФ исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (произведение ставки на базу). Иными словами, при ввозе товаров НДС исчисляется по итогам налогового периода.

Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма налога исчисляется отдельно. При этом общая сумма налога исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисленных отдельно по каждой из таких баз.

Порядок и сроки уплаты НДС при ввозе товаров в РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ. Здесь следует особо подчеркнуть, что налоговым администрированием по НДС являются таможенные органы (при ввозе товаров) и налоговые органы (при их вывозе). При ввозе товаров в РФ схема налогообложения выглядит следующим образом (рис. 9.3).

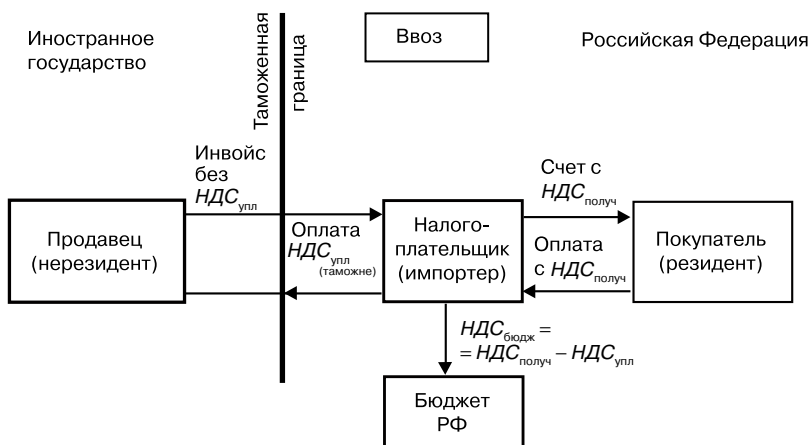


Рис. 9.3

Принципиальным моментом представленной схемы является то, что НДС_{упл} налогоплательщик уплачивает не продавцу-нерезиденту (ясно, что последний не может предъявить к оплате в цене налог резиденту другого государства), а российскому таможенному органу.

При ввозе и вывозе товаров в зависимости от избранного таможенного режима налогообложение производится в следующем порядке (табл. 9.5).

При перемещении физическими лицами товаров, не предназначенных для производственной или иной предпринимательской деятельности, может применяться упрощенный либо льготный порядок уплаты НДС в соответствии с таможенным законодательством.

Если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых

Таблица 9.5

	№ п/п	Таможенный режим	Порядок обложения
Ввоз товаров на таможенную территорию РФ	1	Выпуск для свободного обращения	Налог уплачивается в полном объеме
	2	Реимпорт	Пательщиком уплачиваются суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров
	3	Транзит	Налог не уплачивается
	4	Таможенный склад	
	5	Реэкспорт	
	6	Магазин беспошлинной торговли	
	7	Переработка под таможенным контролем	
	8	Свободная таможенная зона	
	9	Свободный склад	
	10	Уничтожение	
	11	Отказ в пользу государства, перемещения припасов	
	12	Переработка на таможенной территории	Налог уплачивается при ввозе этих товаров в РФ с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов переработки этих товаров из РФ
	13	Временный ввоз	Применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога
	14	Ввоз продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории	Применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога
	15	При ввозе поставляемых по лизингу племенного скота, сельхозтехники, оборудования, предназначенного для организации и модернизации технологических процессов	Налог уплачивается с отсрочкой до момента постановки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на 6 месяцев
Вывоз товаров	16	Экспорт	Налог не уплачивается
	17	Таможенный склад*	
	18	Свободная таможенная зона*	
	19	Реэкспорт	Уплаченные при ввозе в РФ суммы налога возвращаются плательщику

* В целях последующего вывоза этих товаров (в том числе продуктов их переработки) в соответствии с таможенным режимом экспорта.

товаров, взимание налога с товаров, происходящих из такого государства и ввозимых в РФ, осуществляют налоговые органы РФ.

Объектом налогообложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых в РФ, включая затраты на доставку их до границы РФ.

Налог уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 календарных дней после принятия на учет товаров, ввезенных в РФ. Порядок уплаты налога на товары, перемещаемые без таможенного контроля и таможенного оформления, определяется Правительством РФ.

НДС уплачивается по выбору плательщика как в рублях, так и в иностранной валюте, курс которой котируется ЦБР. Пересчет рублей в иностранную валюту производится по курсу, действующему на день принятия таможенным органом таможенной декларации, а в случаях, когда обязанность уплаты налога не связана с подачей таможенной декларации, — на день фактической уплаты.

Налог может быть уплачен в любой форме в соответствии с законодательством РФ.

При ввозе товаров НДС должен быть уплачен не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

При изменении таможенного режима налог должен быть уплачен не позднее дня завершения действия изменяемого режима.

При использовании условно выпущенных товаров в иных целях, чем те, в связи с которыми были предоставлены таможенные льготы, для целей исчисления пеней сроком уплаты налога считается первый день, когда лицом были нарушены ограничения на пользование и распоряжение товарами. Если такой день установить невозможно, сроком уплаты НДС считается день принятия таможенным органом таможенной декларации на такие товары.

При нарушении требований и условий таможенных процедур, которое влечет обязанность уплатить налог, сроком его уплаты для целей исчисления пеней считается день совершения такого нарушения. Если такой день установить невозможно, сроком уплаты НДС считается день начала действия соответствующей таможенной процедуры.

Глава 10

АКЦИЗЫ

§ 1. Акциз как косвенный налог

Акцизы — это вид косвенного или дополнительного налога на товары или услуги, включаемого в цену или тариф. Акцизы устанавливаются с целью недопущения получения сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции, не обусловленной эффективностью деятельности производителя, и создания примерно одинаковых экономических условий хозяйственной деятельности для всех организаций и индивидуальных предпринимателей.

Предположим, реализуются подакцизные товары по свободным отпускным ценам. Расчету суммы акциза предшествует определение отпускных цен. Если, например, оптовая цена изделия, включающая фактическую себестоимость (5120 руб.) и прибыль (1280 руб.), составляет 6400 руб., а ставка акциза по отношению к отпускной (но не к оптовой) цене — 20%, это означает, что оптовая цена составляет 80% (100% – 20%) отпускной цены. Следовательно, отпускная цена равна 8000 руб. $\left(\frac{6400 \text{ руб.}}{80\%} \cdot 100\% \right)$. Отсюда можно

определить сумму акциза в отпускной цене: $\left(\frac{8000 \text{ руб.} \cdot 20\%}{100\%} \right) = 1600 \text{ руб.}$ (сумма акциза) или 8000 руб. (отпускная цена) – 6400 руб. (оптовая цена) = 1600 руб. (сумма акциза).

По-иному определяется сумма акциза в том случае, если товары и продаются по розничной цене. На основании этой цены сначала следует определить отпускную цену, по отношению к которой установлена ставка акциза, а затем уже его сумму.

Допустим, розничная цена подакцизного товара составляет (условно) 9000 руб. Эта цена включает торговую наценку, НДС и акциз. Определим сначала сумму торговой наценки. Ее размер составил 6,5%, следовательно, величина наценки равна $\left(\frac{9000 \text{ руб.} \cdot 6,5\%}{100\%} \right) = 585 \text{ руб.}$ Затем можно определить сумму НДС в торговой наценке (для розничной торговли исходя из расчетной ставки 15,25%): $\left(\frac{585 \text{ руб.} \cdot 15,25\%}{100\%} \right) = 89,44 \text{ руб.}$ Отпускная цена равна розничной цене за вычетом торговой наценки с учетом НДС:

9000 руб. – 585 руб. = 8415 руб. Пусть ставка акциза установлена на уровне 40%. Поэтому сумма акциза составит 3366 руб. (8415 руб. × × 0,4).

Можно показать, что если бы из цены реализации не был вычтен акциз, то рентабельность была бы у производителя завышена. Действительно, в первом примере:

- при наличии акциза рентабельность составляет

$$\left(\frac{1280 \text{ руб.}}{5120 \text{ руб.}} \cdot 100\% \right) = 25\%;$$

- при отсутствии акциза рентабельность составила бы

$$\left(\frac{2880 \text{ руб.}}{5120 \text{ руб.}} \cdot 100\% \right) = 56,25\%,$$

где 2880 руб. — это не прибыль, а общий доход предприятия, равный: 8000 руб. (отпускная цена) – 5120 руб. (себестоимость) или 1600 руб. (акциз) + 1280 руб. (прибыль).

Как видно, при отсутствии акциза уровень рентабельности существенно возрос. Такая рентабельность отражает не возросшую эффективность производства, а специфические условия реализации товара. После изъятия акцизов предприятие, выпускающее данный подакцизный товар, оказалось в примерно равных экономических условиях со всеми остальными предприятиями. Государство изымает сверхприбыль лишь в той мере, в которой обеспечивается возможность финансирования расширенного производства на предприятии, выпускающем подакцизную продукцию.

Акцизы устанавливаются также на импортные товары с целью защиты национального потребительского рынка.

В предыдущей главе был рассмотрен НДС — также косвенный налог. Следует отметить специфические черты, присущие акцизам и отличающие их от НДС:

- акцизами облагается реализация только товаров, перечень которых ограничен лишь несколькими наименованиями. Иными словами, акцизами не облагаются работы и услуги, являющиеся объектом обложения НДС;
- если НДС возникает и уплачивается на всех стадиях производства и обращения товаров, то акцизы функционируют только в сфере производства. Исключением из этого правила являются акцизы по товарам, ввозимым на территорию России, поскольку плательщиками акцизов в данном случае являются организации,

закупившие подакцизные товары, в том числе для их дальнейшей перепродажи.

Посредством акцизов в бюджет изымается часть стоимости (цены) товара, которая не обусловлена ни эффективностью его производства, ни потребительскими свойствами, а является следствием особых условий его производства и продажи. Если бы эта часть цены не изымалась в бюджет, то организации — изготовители данной продукции получали бы незаслуженно высокую прибыль и были бы поставлены в неравные, предпочтительные по сравнению с другими организациями условия.

Так, розничные цены на винно-водочные изделия установлены на таком уровне, что если бы не было акциза, то рентабельность предприятий-изготовителей измерялась бы сотнями процентов. Это относится также к табачным и другим подакцизным товарам.

Акциз в узком значении — это так называемый выборочный акциз, который распространяется на определенный перечень товаров массового спроса (соль, сахар, спички) и предметов роскоши. Размер акциза по многим видам товаров достигает $\frac{1}{2}$, а иногда — $\frac{2}{3}$ их цены.

В последние десятилетия список товаров, на которые распространяется выборочный акциз, существенно расширился. В него стали включаться автомобили, холодильники, парфюмерные изделия, энергоносители (бензин, керосин, газ). Акцизами облагаются и услуги массового спроса: телефон, показ кинофильмов, страхование, транспортные перевозки и т.п. Например, в Германии в настоящее время насчитывается 20 выборочных акцизов, в Японии — более 600.

Акциз в широком значении — это универсальный косвенный налог, который имеет общие характеристики с НДС.

Акцизы в современной России были введены Законом РФ от 06.12.91 г. «Об акцизах». В настоящее время основополагающим документом, регулирующим порядок акцизного обложения, является глава 22 НК РФ.

§ 2. Акцизы на подакцизные товары

Плательщиками акциза признаются следующие лица, если они совершают операции, подлежащие обложению акцизами:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, признаваемые плательщиками акциза в связи с перемещением товаров через границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Если операции, облагаемые акцизами, совершают организации или индивидуальные предприниматели, объединившиеся договором о совместной деятельности, то они несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате акциза. При этом исчисляет и уплачивает всю сумму акциза лицо, ведущее дела простого товарищества. Если ведение дел осуществляется совместно всеми участниками товарищества, участники договора самостоятельно определяют участника, исчисляющего и уплачивающего всю сумму акциза. Он имеет все права и исполняет обязанности плательщика. В связи с этим он обязан не позднее дня осуществления первой облагаемой акцизами операции известить налоговый орган об исполнении им обязанностей плательщика в рамках договора простого товарищества. Считается, что все товарищи исполнили обязанность по уплате акциза, если уполномоченный ими участник полностью и своевременно исполнил обязанности по уплате акциза.

Как будет показано ниже, важнейшими операциями, облагаемыми акцизами, являются операции с денатурированным этиловым спиртом¹ и прямогонным бензином². При этом возникновение объекта обложения ставится в зависимость от наличия у организа-

¹ Денатурированный этиловый спирт — это спирт, содержащий денатурирующие добавки, исключающие возможность использования указанного спирта для производства алкогольной и другой пищевой продукции, изготовленный в соответствии с нормативными и техническими документами, прошедший государственную регистрацию и внесенный в Госреестр этилового спирта и спиртосодержащих растворов из непищевого сырья или в Госреестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в РФ. Этиловый спирт признается денатурированным (освобождается от налогообложения), только если его денатурация производится на основе этилового спирта в рамках единого технологического процесса на мощностях одной организации (без передачи в ходе этого процесса от одного структурного подразделения организации другому ее подразделению).

² Прямогонным бензином являются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением автомобильного бензина и продукции нефтехимии, к которой относятся:

ций и предпринимателей свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, и свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямым бензином.

Свидетельства выдаются при регистрации организации, совершающей следующие операции с денатурированным этиловым спиртом:

- свидетельство на его производство — при его производстве;
- свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции из денатурированного спирта;
- свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке — при производстве такой продукции из денатурированного спирта;
- свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке — при производстве такой продукции из денатурированного спирта.

Свидетельства выдаются организациям при соблюдении следующих требований:

	При наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организации [организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) ООО либо голосующих акций АО] мощностей по производству, хранению и отпуску:
Свидетельство на производство денатурированного этилового спирта	денатурированного этилового спирта
Свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный спирт

1) продукция, получаемая в результате переработки (химических преобразований):

- компонентов нефти (в том числе прямогонного бензина);
- природного газа —

в органические вещества и фракции, которые:

- являются конечными продуктами;
- и (или) используются в дальнейшем для выпуска на их основе других продуктов;

2) отходы, получаемые при переработке прямогонного бензина в процессе производства указанной продукции.

Свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке	вышеуказанной продукции, для производства которой используется денатурированный спирт
Свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	вышеуказанной продукции, для производства которой используется денатурированный спирт

Организация, имеющая свидетельство, обязана отчитываться перед налоговым органом, выдавшим свидетельство, об использовании денатурированного этилового спирта.

Свидетельства также выдаются при регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином:

- свидетельство на производство прямогонного бензина — при его производстве, в том числе из давальческого сырья;
- свидетельство на переработку прямогонного бензина — при производстве из прямогонного бензина продукции нефтехимии¹, в том числе из давальческого сырья.

При этом заявитель (организация или предприниматель) должен соответствовать следующим требованиям:

	при наличии в собственности (на праве владения или пользования на других основаниях при условии, что уставный (складочный) капитал (фонд) организации-заявителя на 100% состоит из вклада (доли) организации — собственника мощностей) [организации или предпринимателя [организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) ООО либо голосующих акций АО] мощностей по производству:
Свидетельство на производство прямогонного бензина	прямогонного бензина или при наличии договора об оказании услуг по переработке плательщиком сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, в результате которой осуществляется производство бензина
Свидетельство на переработку прямогонного бензина	продукции нефтехимии или при наличии договора об оказании услуг по переработке принадлежащего данному плательщику бензина, заключенного с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии

¹ Продукция нефтехимии — продукция, получаемая в результате переработки (химических превращений) компонентов нефти (в том числе прямогонного бензина) и природного газа в органические вещества и фракции, которые являются конечными продуктами и (или) используются в дальнейшем для выпуска на их основе других продуктов, а также отходы, получаемые при переработке прямогонного бензина в процессе производства указанной продукции.

Законодательно определен круг операций, при осуществлении которых возникает **объект обложения акцизами**:

1	реализация на территории РФ лицами произведенных ими ПАТ, в том числе реализация предметов залога и передача ПАТ по соглашению о предоставлении отступного или новации. Передача прав собственности на ПАТ на возмездной и (или) безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате признаются реализацией ПАТ;
2	реализация лицами переданных им на основании приговоров или решений судов или других уполномоченных госорганов конфискованных и бесхозяйных ПАТ, ПАТ, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность;
3	- передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья ПАТ собственнику указанного сырья либо другим лицам; - получение указанных ПАТ в собственность в счет оплаты услуг по их производству из такого сырья;
4	передача в структуре организации произведенных ПАТ для дальнейшего производства неПАТ, за исключением: - передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с таким бензином; - передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с таким спиртом;
5	передача на территории РФ лицами произведенных ими ПАТ для собственных нужд;
6	передача на территории РФ лицами произведенных ими ПАТ в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору о совместной деятельности;
7	- передача на территории РФ организацией произведенных ею ПАТ своему участнику (правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации; - передача ПАТ, произведенных в рамках договора о совместной деятельности, участнику (правопреемнику или наследнику) при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности, или его разделе;
8	передача произведенных ПАТ на давальческую переработку;
9	ввоз ПАТ в РФ;
10	приобретение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
11	приобретение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина

НК РФ одновременно с перечнем объектов обложения содержит и перечень операций, не подлежащих обложению (освобожденных от обложения):

1	передача ПАТ одним структурным подразделением организации другому ее подразделению для производства других ПАТ;
2	экспорт ПАТ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли. Освобождение производится в соответствии со ст. 184 НК РФ;
3	реализация нефтепродуктов плательщиком;

4	первичная реализация (передача) для промышленной переработки под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо для уничтожения: • конфискованных ПАТ; • бесхозных ПАТ; • ПАТ, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность;
5	ввоз в РФ ПАТ, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность

Перечисленные операции освобождаются от обложения только при ведении отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких ПАТ.

Предметом налогообложения акцизами являются подакцизные товары (ПАТ). В настоящее время в РФ к *подакцизным товарам* относятся:

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 свыше 9%. Не рассматриваются как ПАТ следующие товары: • лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие госрегистрацию в уполномоченном федеральном органе и внесенные в Госреестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями ГОСТов лекарственных средств (фармакопейных статей), утвержденных уполномоченным федеральным органом; • препараты ветеринарного назначения, прошедшие госрегистрацию в уполномоченном федеральном органе и внесенные в Госреестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории РФ, разлитые в емкости до 100 мл; • парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости до 100 мл, с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей спирта до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости до 100 мл; • подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве этилового спирта из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом;
3	алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта свыше 1,5%, за исключением виноматериалов);
4	пиво;
5	табачная продукция;
6	легковые автомобили 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

Налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом обложения) или получении ПАТ определяется отдельно по каждому виду товара.

Налоговая база определяется по-разному в зависимости:

- 1) от формы ставок при реализации (передаче) произведенных плательщиком ПАТ;
- 2) особенностей продаваемых товаров;
- 3) вида облагаемых операций с денатурированным этиловым спиртом и прямогонным бензином.

Так, в зависимости от формы ставок при реализации (передаче) произведенных плательщиком ПАТ налоговая база определяется следующим образом (табл. 10.1).

Таблица 10.1

Форма ставки	Как определяется база	Вид операции
По ПАТ, в отношении которых установлены специфические ставки	Как объем реализованных (переданных) ПАТ в натуральном выражении	Реализация (передача) ПАТ
По ПАТ, в отношении которых установлены адвалорные ставки	Как стоимость реализованных (переданных) ПАТ, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза и НДС	Реализация (передача) ПАТ
	Как стоимость, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде	Передача ПАТ, а также: реализация ПАТ на безвозмездной основе; совершение товарообменных (бартерных) операций; передача ПАТ по соглашению о предоставлении отступного или новации; передача ПАТ при натуральной оплате труда
	Как стоимость, исчисленная исходя из рыночных цен без учета акциза и НДС (при отсутствии средних цен реализации, действовавших в предыдущем периоде)	
По ПАТ, в отношении которых установлены комбинированные ставки	Как объем реализованных (переданных) ПАТ в натуральном выражении для исчисления акциза при применении специфической ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) ПАТ, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной ставки	Реализация (передача) табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные ставки

Поскольку по сигаретам и папиросам установлены комбинированные ставки акциза, налоговая база, применяемая к адвалорной составляющей этой ставки, определяется исходя из их расчетной стоимости.

Эта стоимость определяется как произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке), и количества пачек, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых в РФ. Максимальная розничная цена — это цена, выше которой пачка не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается плательщиком самостоятельно на пачку отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий. Плательщик обязан предварительно уведомить о максимальной розничной цене налоговый орган, а также нанести ее на каждую пачку.

Если по ПАТ установлены различные ставки, налоговая база определяется применительно к каждой ставке. Если же плательщик не ведет раздельного учета, определяется единая налоговая база по всем операциям реализации (передачи) или получения ПАТ. При этом суммы, на которые увеличивается база и которые были перечислены нами только что, включаются в эту единую налоговую базу (за исключением базы по операциям с подакцизными нефтепродуктами).

Аналогично определяется налоговая база в зависимости от особенностей продаваемых товаров:

- 1) при продаже конфискованных или бесхозных ПАТ;
- 2) при продаже ПАТ, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную или муниципальную собственность.

В налоговую базу не включаются средства, полученные налогоплательщиком, которые не связаны с реализацией ПАТ. Вместе с тем база увеличивается на суммы:

- 1) полученные за реализованные ПАТ в виде:
 - а) финансовой помощи;
 - б) авансовых или иных платежей за предстоящие поставки ПАТ;
 - в) на пополнение фондов специального назначения;
 - г) в счет увеличения доходов;
 - д) процента (дисконта) по векселям;
 - е) процента по товарному кредиту;
- 2) иначе связанные с оплатой реализованных ПАТ.

Это последнее положение применяется к операциям по реализации ПАТ, в отношении которых установлены адвалорные ставки.

Налоговая база определяется как объем в натуральном выражении:

- при приобретении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции (в литрах безводного этилового спирта);
- при приобретении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на его переработку (в тоннах).

Налоговым периодом при обложении акцизами признается календарный месяц.

Ставки акцизов утверждены НК РФ и являются едиными на территории РФ (табл. 10.2).

Таблица 10.2

Виды ПАТ	Налоговая ставка		
	с 1 января по 31 декабря 2008 года	с 1 января по 31 декабря 2009 года	с 1 января по 31 декабря 2010 года
1	2	3	4
Этиловый спирт из всех видов сырья (в т.ч. этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	25 руб. 15 коп. за 1 литр безводного этилового спирта	26 руб. 80 коп. за 1 литр безводного этилового спирта	28 руб. 40 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта св. 9% (за исключением вин натуральных, в т.ч. шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта до 6% объема готовой продукции, изготовленных из вино-материалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключе-	173 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	185 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	196 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ

Продолжение табл. 10.2

1	2	3	4
нием спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке			
Алкольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% (за исключением вин натуральных, в т.ч. шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта до 6% объема готовой продукции, изготовленных из вино-материалов, произведенных без добавления этилового спирта)	110 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	117 руб. 15 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ	124 руб. 18 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в ПАТ
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта до 6% объема готовой продукции, изготовленные из вино-материалов, произведенных без добавления этилового спирта)	2 руб. 35 коп. за 1 литр	2 руб. 50 коп. за 1 литр	2 руб. 70 коп. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр	11 руб. 20 коп. за 1 литр	11 руб. 87 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5%	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового св. 0,5% и до 8,6%	2 руб. 74 коп. за 1 литр	2 руб. 92 коп. за 1 литр	3 руб. 09 коп. за 1 литр

Продолжение табл. 10.2

1	2	3	4
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового св. 8,6%	8 руб. 94 коп. за 1 литр	9 руб. 52 коп. за 1 литр	10 руб. 09 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	232 руб. 00 коп. за 1000 штук	247 руб. 00 коп. за 1000 штук	262 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	120 руб. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 142 руб. 00 коп. за 1000 штук	145 руб. за 1000 штук + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 172 руб. 00 коп. за 1000 штук	120 руб. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 210 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	55 руб. за 1000 штук + 5,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 72 руб. 00 коп. за 1000 штук	70 руб. за 1000 штук + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 90 руб. 00 коп. за 1000 штук	90 руб. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.)	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя св. 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.)	19 руб. 26 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	21 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	22 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя св. 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя св. 112,5 кВт (150 л.с.)	194 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	207 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	220 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)

1	2	3	4
Автомобильный бензин с октановым числом до «80»	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну	3629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну	1080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну	2951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2657 руб. 00 коп. за 1 тонну

Поскольку, как видно из таблицы, ставки акцизов в основном специфические, то они достаточно часто пересматриваются (индексируются) в зависимости от темпов инфляции.

Порядок исчисления акциза. Сумма акциза по ПАТ (в том числе при ввозе в РФ), в отношении которых установлены:

1) специфические ставки, — исчисляется как произведение ставки и налоговой базы;

2) адвалорные ставки, — как соответствующая ставке процентная доля базы;

3) комбинированные ставки, — как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) ПАТ в натуральном выражении, и как соответствующая адвалорной ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров (табл. 10.3).

Общая сумма акциза при операциях с ПАТ представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида ПАТ, облагаемых по разным ставкам. Общая сумма акциза при операциях с подакцизными нефтепродуктами определяется отдельно от суммы акциза по другим ПАТ.

Сумма акциза по ПАТ исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации ПАТ, дата реализации (передачи) которых относится к этому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в налоговом периоде.

Сумма акциза при ввозе в РФ нескольких видов ПАТ (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным ставкам,

Таблица 10.3

По продукции, на которую установлены специфические ставки	По продукции, на которую установлены авансовые ставки	По продукции, на которую установлены комбинированные ставки	С сумм денежных средств, увеличивающих налоговую базу при реализации ПАТ
$A_1 = O_{\text{натур}} \cdot C_{\text{спец}}$ где A_1 — сумма акциза; $O_{\text{натур}}$ — объект обложения в натуральном выражении; $C_{\text{спец}}$ — ставка акциза (руб.). При использовании для произ- водства ПАТ приобретенного подакцизного сырья: $A_2 = A_1 - Z$, где A_2 — сумма акциза по ПАТ, на производство которого использовано приобретенное подакцизное сырье; Z — сумма акциза, уплаченная при приобретении использован- ного (списанного на себестои- мость производства ПАТ) сырья, подлежащая зачету	$A_3 = (O_{\text{стоим}} \cdot C_{\text{аввал}}) / 100\%$, где A_3 — сумма акциза; $O_{\text{стоим}}$ — объект обложения в стоимостном выражении; $C_{\text{аввал}}$ — ставка акциза (%). При использовании для произ- водства ПАТ приобретенного подакцизного сырья: $A_4 = A_3 - Z$, где A_4 — сумма акциза по ПАТ, на производство которого использовано приобретенное подакцизное сырье; Z — сумма акциза, уплаченная при приобретении использо- ванного (списанного на себестои- мость производства ПАТ) сырья, подлежащая зачету	$A_5 = A_1 + A_3 = O_{\text{натур}} \cdot C_{\text{спец}} +$ $+(O_{\text{стоим}} + C_{\text{аввал}}) / 100\%$, где A_5 — сумма акциза; O — объект обложения (соот- ветственно в натуральном и стоимостном выражении); C — ставка акциза (соответ- ственно в рублях и в процен- тах). При использовании для производства ПАТ приобрете- ного подакцизного сырья: $A_6 = A_5 - Z$, где A_6 — сумма акциза по ПАТ, на производство которого использовано приобретенное подакцизное сырье; Z — сумма акциза, уплаченная при приобретении использован- ного (списанного на себестои- мость производства ПАТ) сырья, подлежащая зачету	$A_7 = H \cdot C_{\text{аввал}} / (100\% + C_{\text{аввал}})$, где A_7 — сумма акциза; H — сумма полученных денеж- ных средств; $C_{\text{аввал}}$ — ставка акциза (%)

представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Если плательщик не ведет раздельного учета, сумма акциза определяется исходя из максимальной из применяемых плательщиком ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым операциям.

В целях исчисления акцизов установлен следующий порядок определения даты реализации (передачи) или получения ПАТ (табл. 10.4).

Таблица 10.4

Операция	Дата
Реализация (передача) ПАТ	День их отгрузки (передачи) в том числе подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию
Получение нефтепродуктов организацией или предпринимателем, имеющими свидетельство	День совершения соответствующей операции
Передача организацией или предпринимателем нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья и материалов (в том числе подакцизных нефтепродуктов), собственнику этого сырья и материалов (иному лицу по поручению собственника), не имеющему свидетельства	Дата подписания акта приема-передачи нефтепродуктов
Обнаружение недостачи ПАТ	День обнаружения недостачи (за исключением недостачи в пределах утвержденных норм естественной убыли)
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	День получения (оприходования) организацией спирта

Налогоплательщик, осуществляющий операции, облагаемые акцизами, обязан предъявить к оплате покупателю ПАТ (собственнику давальческого сырья (материалов)) соответствующую сумму акциза. Сумма акциза не предъявляется в двух случаях:

1) при реализации (передаче) прямогонного бензина плательщиком, имеющим свидетельство на его производство, плательщику, имеющему свидетельство на его переработку (в том числе на основании распорядительных документов собственника бензина, произведенного из давальческого сырья);

2) при реализации денатурированного этилового спирта плательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

В расчетных документах (реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива), первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой, за исключением случаев:

- 1) реализации ПАТ за пределы РФ;
- 2) реализации (передачи) прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника бензина, произведенного из давальческого сырья плательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, плательщику, имеющему свидетельство на его переработку;
- 3) реализации денатурированного этилового спирта плательщиком, имеющим свидетельство на его производство, плательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Если же реализуются освобожденные от обложения ПАТ, то перечисленные документы выписываются без выделения соответствующих сумм акциза, а делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

При реализации (передаче) ПАТ в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену товара, но на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма акциза не выделяется.

При ввозе ПАТ в РФ соответствующие заполненные таможенные формы и расчетные документы, удостоверяющие факт уплаты акциза, используются как контрольные документы для установления обоснованности налоговых вычетов.

При вывозе ПАТ из РФ в режиме экспорта для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза и налоговых вычетов в налоговый орган по месту регистрации плательщика в обязательном порядке в течение 180 календарных дней со дня реализации указанных товаров представляются следующие документы:

- 1) контракт (копия) плательщика с контрагентом на поставку ПАТ. Если поставка ПАТ осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, плательщик представляет перечисленные договоры и контракт лица, осуществляющего поставку ПАТ на экспорт по поручению плательщика, с контрагентом.

Если экспорт ПАТ, произведенных из давальческого сырья, осуществляет собственник сырья и материалов, плательщик представляет в налоговые органы договор между собственником ПАТ, произведенного из давальческого сырья, и плательщиком о производстве ПАТ и контракт между собственником давальческого сырья и контрагентом.

Если экспорт ПАТ, произведенных из давальческого сырья, осуществляет иное лицо по договору комиссии либо иному договору

с собственником давальческого сырья, налогоплательщик — производитель этих товаров представляет в налоговые органы наряду с договором между собственником ПАТ, произведенного из давальческого сырья, и плательщиком о производстве ПАТ договор комиссии, договор поручения либо агентский договор между собственником этих ПАТ и лицом, осуществляющим их поставку на экспорт, а также контракт лица, осуществляющего поставку ПАТ на экспорт, с контрагентом;

2) платежные документы и выписка банка, которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации ПАТ иностранному лицу на счет плательщика в российском банке.

Если поставка на экспорт ПАТ осуществляется по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору, плательщик представляет в налоговые органы платежные документы и выписку банка, которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации ПАТ иностранному лицу на счет комиссионера (поверенного, агента) в российском банке.

Если экспорт ПАТ, произведенных из давальческого сырья и материалов, осуществляет собственник ПАТ, плательщик — производитель этих ПАТ представляет в налоговые органы платежные документы и выписку банка, которые подтверждают фактическое поступление всей выручки от реализации ПАТ иностранному лицу на счет собственника ПАТ в российском банке.

При поступлении выручки от реализации ПАТ иностранному лицу на счет плательщика или собственника этих ПАТ от третьего лица в налоговые органы наряду с платежными документами и выпиской банка представляются договоры поручения по оплате за экспортированные ПАТ, заключенные между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей платеж.

Если незачисление валютной выручки от реализации ПАТ на территорию РФ осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле, плательщик представляет в налоговые органы документы, подтверждающие право на незачисление валютной выручки;

3) таможенная декларация (ТД) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара, и российского пограничного таможенного органа.

При вывозе нефтепродуктов по трубопроводу представляется полная ТД с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление.

При вывозе нефтепродуктов через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, в третьи страны представляется ТД с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление;

4) копии транспортных или товаросопроводительных документов или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз на экспорт товаров из РФ, за исключением вывоза нефтепродуктов.

При вывозе нефтепродуктов через морские порты для подтверждения вывоза плательщиком в налоговые органы представляются копии следующих документов:

- поручения на отгрузку экспортируемых нефтепродуктов с указанием порта разгрузки с отметкой «Погрузка разрешена» пограничного таможенного органа;
- коносамента на перевозку экспортируемых нефтепродуктов, в котором в графе «Порт разгрузки» указано место, находящееся за границей.

Копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов, подтверждающих вывоз нефтепродуктов из РФ, могут не представляться в случае вывоза нефтепродуктов трубопроводным транспортом.

При вывозе нефтепродуктов в железнодорожных цистернах для подтверждения вывоза плательщиком в налоговые органы представляются копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов, подтверждающих вывоз нефтепродуктов, с отметками пограничного таможенного органа.

При вывозе товаров через границу РФ с государством — участником Таможенного союза, на которой таможенный контроль отменен, представляются копии транспортных и товаросопроводительных документов с отметками российского таможенного органа, производившего таможенное оформление указанного вывоза товаров.

Если впоследствии плательщик представляет в налоговые органы документы, обосновывающие освобождение от обложения, уплаченные суммы налога подлежат возмещению плательщику.

При непредставлении или представлении в неполном объеме перечисленных документов, подтверждающих факт вывоза ПАТ, которые должны быть представлены в налоговые органы по месту нахождения организации (месту жительства предпринимателя), по указанным ПАТ акциз уплачивается в порядке, установленном в отношении операций с ПАТ на территории РФ.

При реализации денатурированного этилового спирта плательщиком, имеющим свидетельство на его производство, организации, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры выписываются без выделения акциза. При передаче на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина плательщиком, имеющим свидетельство на его производство, лицу, имеющему свидетельство на его переработку, расчетные документы, первичные учетные документы, счета-фактуры (выставляемые производителем бензина его собственнику, а также собственником бензина покупателю) выписываются без выделения акциза, а делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

Аналогичный порядок предусмотрен при реализации прямогонного бензина плательщиком, имеющим свидетельство на его производство, лицу, имеющему свидетельство на его переработку.

Подобно тому как это определено в отношении НДС, НК РФ детально регламентирует *порядок отнесения сумм акциза*, а также *применения налоговых вычетов*.

Плательщик относит суммы акциза, исчисленные им при реализации ПАТ (за исключением безвозмездной) и предъявленные им покупателю, на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль (на себестоимость). Суммы же акциза, исчисленные плательщиком по операциям передачи ПАТ, а также при их безвозмездной реализации, относятся у плательщика на счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по этим ПАТ (как правило, за счет чистой прибыли).

У покупателя предъявленные ему плательщиком либо уплаченные им при ввозе ПАТ в РФ суммы акциза по общему правилу учитываются в стоимости приобретенных (ввезенных) ПАТ. Суммы акциза, предъявленные плательщиком собственнику давальческого сырья, относятся собственником сырья на стоимость ПАТ, произведенного из такого сырья (за исключением случаев передачи произведенных ПАТ для дальнейшего производства других ПАТ).

В некоторых же случаях (о них речь пойдет чуть позже) суммы акциза, предъявленные покупателю при приобретении ПАТ, подлежащие уплате при ввозе или предъявленные собственнику сырья при передаче ПАТ, используемого в качестве сырья для производства других ПАТ, не учитываются в стоимости таких ПАТ, а подлежат вычету или возврату из бюджета. Это положение применяется, если ставки акциза на ПАТ, используемые в качестве сырья, и став-

ки акциза на ПАТ из него определены на одинаковую единицу измерения базы.

В особом порядке относятся на стоимость суммы акциза, исчисленные плательщиком при приобретении:

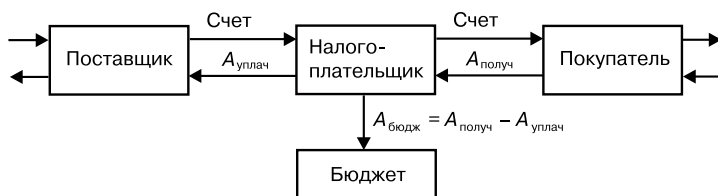
- (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на его переработку.

В первом случае сумма акциза, исчисленная плательщиком, при дальнейшем использовании плательщиком полученного им спирта в качестве сырья для производства неспиртосодержащей продукции в стоимость передаваемого спирта не включается. Если же спирт используется не по этому назначению, то исчисленная сумма акциза включается в стоимость передаваемого спирта.

Во втором случае сумма акциза, исчисленная плательщиком, при дальнейшем использовании (в том числе при передаче на давальческую переработку) бензина в качестве сырья для производства продукции нефтехимии в стоимость передаваемого бензина не включается. Если же бензин используется не по этому назначению, то исчисленная сумма акциза включается в стоимость передаваемого бензина.

Подобно тому как это делается при обложении НДС, плательщик акцизов имеет право уменьшить сумму акциза по ПАТ на установленные НК РФ налоговые вычеты (табл. 10.5).

Сумма акциза, подлежащая уплате плательщиком в бюджет ($A_{\text{бюдж}}$), определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты ($A_{\text{уплач}}$) сумма акциза, предъявленная покупателю ($A_{\text{получ}}$).



Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет при ввозе в РФ нескольких видов ПАТ (за исключением нефтепродуктов), облагаемых акцизом по разным ставкам (адвалорным, специфическим,

Таблица 10.5

Ст. 200	Вычетам подлежат суммы акциза:	Порядок применения вычетов	
1	2	3	4
п. 2	предъявленные продавцами и уплаченные плательщиком при приобретении ПАТ; уплаченные плательщиком при ввозе ПАТ в РФ, выпущенных в свободное обращение, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства ПАТ; при безвозвратной утере указанных ПАТ (за исключением нефтепродуктов) в процессе их производства, хранения, перемещения и последующей обработки;	Вычету подлежит сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утерянных в пределах норм технологических потерь и норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом для соответствующей группы товаров	Вычеты производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении плательщиком ПАТ, либо предъявленных плательщиком собственнику давальческого сырья при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз ПАТ в РФ и уплату соответствующей суммы акциза, если не предусмотрено иное. Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении ПАТ, либо предъявленные плательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья при его производстве, либо уплаченные при ввозе ПАТ в РФ, выпущенных в свободное обращение. В случае оплаты ПАТ, использованных в качестве сырья для производства других товаров, третьими лицами вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата. Если в качестве давальческого сырья использовались ПАТ, по которым в РФ уже был уплачен акциз, вычеты производятся при представлении плательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз. Вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья ПАТ, ранее произведенных плательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления плательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных ПАТ, акта выработки, акта возврата в производство ПАТ), и платежных документов с отметкой банка,
п. 3	уплаченные собственником подакцизного давальческого сырья при его приобретении; уплаченные собственником при ввозе этого сырья в РФ, выпущенного в свободное обращение; уплаченные собственником этого сырья при его производстве;	Вычеты применяются при передаче ПАТ, произведенных из этого сырья	лицами вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата. Если в качестве давальческого сырья использовались ПАТ, по которым в РФ уже был уплачен акциз, вычеты производятся при представлении плательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз. Вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья ПАТ, ранее произведенных плательщиком из давальческого сырья, производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления плательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных ПАТ, акта выработки, акта возврата в производство ПАТ), и платежных документов с отметкой банка,
п. 4	уплаченные в РФ по этиловому спирту из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции;	Вычеты производятся исходя из объемной доли спирта, использованного для производства виноматериалов, на момент приобретения виноматериалов при представлении плательщиком,	Вычеты производятся на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления плательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных ПАТ, акта выработки, акта возврата в производство ПАТ), и платежных документов с отметкой банка,

1	2	3	4
		производящим алкогольную продукцию, следующих документов (копий): 1) договора купли-продажи виноматериалов, заключенного их производителем и производителем алкогольной продукции; 2) платежных документов с отметкой банка, подтверждающих оплату приобретенных виноматериалов; 3) товарно-транспортных накладных поставки виноматериалов, счетов-фактур; 4) купажных актов; 5) акта списания виноматериалов в производство	подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления ПАТ с учетом акциза. Вычеты производятся в части стоимости соответствующих ПАТ, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других ПАТ, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль. Если в отчетном налоговом периоде стоимость ПАТ (сырья) отнесена на расходы по производству других ПАТ без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, суммы акциза подлежат вычету в том отчетном периоде, в котором проведена его уплата продавцам
п. 5	уплаченные плательщиком в случае возврата покупателем ПАТ (в том числе в течение гарантийного срока) или отказа от них;	Вычеты производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от них, но не позднее одного года с момента возврата или отказа	
п. 7	исчисленные плательщиком с сумм авансовых и (или) иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок ПАТ;	Вычеты производятся после отражения в учете операций по реализации ПАТ	
п. 11	начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта плательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, для использования спирта в производстве неспиртосодержащей продукции	Вычеты производятся при представлении плательщиком следующих документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции: 1) свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции; 2) копии договора с производителем спирта; 3) реестров счетов-фактур, выставленных производителями спирта; 4) накладной на внутреннее перемещение; 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями плательщика; 6) акта списания в производство и др.	

1	2	3
п. 12	начисленные плательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного спирта, при его реализации плательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;	Вычеты производятся при представлении плательщиком следующих документов, подтверждающих факт производства из спирта неспиртосодержащей продукции: 1) свидетельства на производство спирта; 2) копии договора с плательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции; 3) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) спирта. Отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в декларации плательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных плательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней с даты представления декларации; 4) накладных на отпуск спирта; 5) актов приема-передачи спирта
	уплаченные продавцам при приобретении денатурированного спирта для производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и для производства спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	Вычеты производятся при представлении плательщиком следующих документов: 1) свидетельства на производство указанной спиртосодержащей продукции; 2) копии договора с производителем денатурированного спирта; 3) счетов-фактур, выставленных производителем спирта; 4) платежных документов, подтверждающих факт оплаты акциза по спирту; 5) актов списания в производство (актов приема-передачи между структурными подразделениями плательщика, лимитно-заборных карт и др.)
п. 13	начисленные плательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при его реализации плательщику, имеющему свидетельство на переработку бензина;	Вычеты производятся при представлении плательщиком следующих документов: 1) копии договора с плательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина; 2) реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) бензина. Отметка проставляется в случае соответствия сведений, указанных в декларации плательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных плательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур. Отметка проставляется налоговым органом не позднее пяти дней со дня представления декларации
п. 14	начисленные плательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина:	Вычеты производятся при представлении документов, подтверждающих направление бензина для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на его переработку. Вычеты производятся при представлении плательщиком, имеющим свидетельство на производство бензина, при его

1	2	3
	- при передаче этим плательщиком на территории РФ произведенного им из давальческого сырья бензина собственнику сырья либо другим лицам; - получении таким образом произведенного бензина в собственность в счет оплаты услуг по его производству из давальческого сырья; - передаче произведенного бензина на переработку на давальческой основе;	передаче (в том числе на основании распорядительных документов собственника бензина) лицу, имеющему свидетельство на его переработку, следующих документов: 1) при передаче бензина на переработку на давальческой основе: - копии договора плательщика с лицом, имеющим свидетельство на переработку; - копии свидетельства на переработку бензина лица, с которым заключен договор на переработку; - реестра счетов-фактур, выставленных лицом, имеющим свидетельство на переработку; 2) при передаче бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника бензина) лицу, имеющему свидетельство на его переработку: - копии договора между собственником бензина и плательщиком; - копии договора между собственником бензина и лицом, имеющим свидетельство на переработку; - копии распорядительных документов собственника бензина (в случае их наличия) плательщику на передачу бензина лицу, имеющему свидетельство на его переработку; - накладной на отпуск бензина или акта его приема-передачи лицу, имеющему свидетельство на переработку
п. 15	начисленные плательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина: - при получении бензина для его переработки самим плательщиком в продукцию нефтехимии; - передаче таким плательщиком собственного бензина для производства продукции нефтехимии на давальческой основе	Вычеты производятся при представлении плательщиком любого одного из следующих документов, подтверждающих факт передачи бензина самим плательщиком или организацией, оказывающей плательщику услуги по переработке бензина, в производство продукции нефтехимии: 1) накладной на внутреннее перемещение; 2) накладной на отпуск материалов на сторону; 3) лимитно-заборной карты; 4) акта приема-передачи сырья на переработку; 5) акта приема-передачи между структурными подразделениями плательщика; 6) акта списания в производство

комбинированным), представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров в соответствии с порядком, изложенным в предыдущем абзаце.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет плательщиками, осуществляющими первичную реализацию ПАТ, происходящих и ввезенных с территории государств — участников Таможенного союза без таможенного оформления (при наличии соглашений о едином таможенном пространстве), определяется в общеустановленном порядке (как если бы поставщик был российским резидентом).

Если сумма вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным ПАТ, плательщик в этом периоде акциз в бюджет не уплачивает.

Сумма превышения вычетов над суммой акциза, полученного от покупателей, подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем периоде платежей по акцизу. Причем эта сумма превышения подлежит вычету из общей суммы акциза в следующем налоговом периоде в первоочередном по сравнению с другими налоговыми вычетами порядке.

В НК РФ регламентируется *порядок возврата из бюджета сумм акциза* при возникновении отмеченного превышения. Полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) плательщику.

Однако прежде всего эти суммы направляются на погашение задолженности плательщика по налогам и сборам (не только «таможенным»), а также на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных плательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет. Этот зачет налоговые органы производят самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением ПАТ через границу РФ, — по согласованию с таможенными органами и в течение 10 дней сообщают о зачете плательщику. Зачет налоговые органы могут совершать самостоятельно в отчетном периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним.

По истечении этого срока незачтенная сумма подлежит возврату плательщику по его заявлению.

Налоговый орган в течение двух недель после получения заявления принимает решение о возврате незачтенной суммы из соответствующего бюджета (бюджетов территориальных дорожных фондов) и в тот же срок направляет это решение на исполнение в федеральное казначейство. Они осуществляют возврат в течение двух недель после получения решения.

При нарушении названных сроков на сумму, подлежащую возврату плательщику, начисляются проценты исходя из $\frac{1}{360}$ ставки рефинансирования ЦБР за каждый день просрочки.

Порядок и сроки уплаты акциза. Акциз по ПАТ (за исключением нефтепродуктов) уплачивается по месту их производства.

При совершении операций с нефтепродуктами уплата акциза производится плательщиком по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений исходя из доли акциза, приходящейся на эти подразделения, определяемой как величина удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов в целом по плательщику.

Исчисление сумм налога, подлежащих уплате по месту нахождения подразделений, осуществляется плательщиком самостоятельно.

В случае если указанные операции осуществляются плательщиком через свои подразделения, расположенные на территории одного субъекта РФ и на одной территории с головным подразделением, сумма акциза может определяться плательщиком централизованно и уплачиваться по месту нахождения головного подразделения.

Плательщики представляют в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, если не предусмотрено иное, декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими облагаемых операций в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если не предусмотрено иное настоящим пунктом.

Плательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, или свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, представляют декларацию за налоговый период не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным.

Порядок и сроки уплаты акциза при ввозе ПАТ в РФ устанавливаются таможенным законодательством РФ на основе положений НК РФ.

§ 3. Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу РФ

Налогообложение при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу РФ обладает рядом особенностей, аналогичных особенностям обложения налогом на добавленную стоимость операций перемещения товаров. Поэтому рекомендуем предварительно еще раз ознакомиться с параграфом 7 предыдущей главы настоящей книги.

При ввозе ПАТ в РФ налоговая база определяется по-разному в зависимости от вида ставок. По ПАТ, в отношении которых установлены:

- 1) специфические ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), — как объем ввозимых ПАТ в натуральном выражении;
- 2) адвалорные ставки, — как сумма их таможенной стоимости и таможенной пошлины.

Методы определения таможенной стоимости, а также порядок исчисления таможенной пошлины рассмотрены в соответствующей главе учебника.

Налоговая база определяется отдельно по каждой ввозимой партии ПАТ. Если при этом в составе одной партии ввозимых ПАТ присутствуют товары, ввоз которых облагается по разным ставкам, база определяется отдельно в отношении каждой группы ПАТ. Аналогично определяется база также в случае, если в составе ввозимой партии присутствуют ПАТ, ранее вывезенные из РФ для переработки вне таможенной территории РФ.

База при ввозе российских товаров, помещенных под режим свободной таможенной зоны, на остальную часть территории РФ либо при передаче их на территории особой экономической зоны нерезидентами зоны определяется в описанном выше порядке.

При перемещении ПАТ через таможенную границу РФ в зависимости от избранного таможенного режима обложение производится в следующем порядке (табл. 10.6).

При перемещении физическими лицами подакцизных товаров, не предназначенных для производственной или иной деятельности, может применяться упрощенный либо льготный порядок уплаты акциза в соответствии с таможенным законодательством РФ.

Существуют особенности взимания акциза по ПАТ, перемещаемым через таможенную границу РФ при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления. Так, если в соответствии с

международным договором РФ с иностранным государством отменяются таможенный контроль и таможенное оформление, порядок взимания акциза по ПАТ, происходящим из такого государства или выпущенным в свободное обращение на его территории и ввозимым в РФ, устанавливается Правительством РФ.

При вывозе ПАТ из РФ на территорию указанных государств порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза устанавливается Правительством РФ, в том числе на основе двусторонних соглашений с правительствами этих государств.

Таблица 10.6

Ввоз ПАТ в РФ	Вид таможенного режима		Порядок обложения акцизами
	Выпуск для свободного обращения		Акциз уплачивается в полном объеме
	Переработка для внутреннего потребления		
	Свободная таможенная зона		
	Реимпорт		Уплачиваются суммы акциза, от уплат которых плательщик был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров
	Транзит		
	Таможенный склад		Акциз не уплачивается
	Резкспорт		
	Беспошлинная торговля		
	Свободный склад		
	Уничтожение		
	Отказ в пользу государства		
Переработка на таможенной территории		Акциз уплачивается при ввозе указанных ПАТ в РФ с последующим возвратом уплаченных сумм при вывозе продуктов их переработки из РФ	
Временный ввоз			
Вывоз ПАТ из РФ	Экспорт		Акциз не уплачивается с учетом ст. 184 НК РФ, или уплаченные суммы возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ
	Таможенный склад — в целях последующего вывоза ПАТ в соответствии с режимом экспорта, а также при их помещении под режим свободной экономической зоны		
	Свободный склад — в этих же целях		
	Свободная таможенная зона — в этих же целях		
	Резкспорт		Уплаченные при ввозе в РФ суммы акциза возвращаются плательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством
	Иные таможенные режимы		

Глава 11

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Организации и индивидуальные предприниматели облагаются в рамках либо общего режима налогообложения, либо специального налогового режима.

Общий режим налогообложения предусматривает уплату налога на прибыль (доход), НДС, налога на имущество и др.

Обложение в рамках специального налогового режима означает, что субъекты предпринимательства применяют особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного времени. Этот порядок устанавливается НК РФ.

Установление этих двух специальных налоговых режимов в настоящее время базируется на следующих основаниях:

- специальные режимы направлены на создание более щадящего налогового бремени, главным образом для субъектов малого и среднего бизнеса. Это связано с тем, что государственным приоритетом в условиях становления отечественной рыночной экономики является создание конкурентной среды, а она возможна лишь в случае присутствия на рынке большой массы организаций и индивидуальных предпринимателей;
- важнейшим принципом налогообложения, как отмечалось в начале нашего учебника, является принцип экономии. Малые и средние участники рынка не имеют возможности минимизировать удельные расходы по исчислению, учету и отчетности по налогам, не могут содержать достаточный штат квалифицированных специалистов для организации налогообложения по общеустановленной системе. Одновременно и налоговые органы несут чрезмерные расходы по налоговому администрированию массы мелких налогоплательщиков. Все это может привести к тому, что сумма собранных налогов не покроет расходов на их взимание;
- любая система налогообложения эффективна постольку, поскольку в ее рамках можно наладить действенный налоговый контроль. Состояние экономики России сейчас таково, что существуют отдельные виды деятельности, денежный оборот при осуществлении которых в полной мере сложно проконтролировать. О нем можно судить лишь по более или менее адекватным оценкам. Хозяйствующим субъектам, осуществляющим

эти виды деятельности, в настоящее время проще «вменить» получение дохода, основываясь на статистической и налоговой информации о доходах, получаемых от такой деятельности в обозримом прошлом.

Со временем эти противоречия будут разрешены и необходимость в специальных налоговых режимах естественным образом упадет.

При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения и налоговые льготы определяются в порядке, предусмотренном также НК РФ.

К настоящему времени в разделе VIII.1 НК РФ «Специальные налоговые режимы» установлены четыре вида таких режимов:

- глава 26.1 — система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог — ЕСХН);
- глава 26.2 — упрощенная система налогообложения (УСНО);
- глава 26.3 — система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД);
- глава 26.4 — система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Предметом рассмотрения в настоящей главе являются два средних специальных налоговых режима.

Цель этих специальных режимов — упростить порядок исчисления и взимания налогов в зависимости от субъектного состава или вида предпринимательской деятельности.

Концепция глав 26.2 и 26.3 части второй НК РФ направлена на обеспечение реализации государственной политики по совершенствованию системы налогообложения и снижению налоговой нагрузки субъектов малого предпринимательства.

Следует иметь в виду, что эти два режима могут действовать для конкретной организации или предпринимателя одновременно. Организации, перешедшие на УСНО, но начинающие в период ее применения осуществлять вид деятельности, подпадающий под обложение ЕНВД, могут применять одновременно и ЕНВД, и УСНО. В НК РФ нет запретов на применение двух специальных режимов одновременно.

Организации и предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам деятельности, вправе применять УСНО в отношении иных осуществляемых ими видов деятельности.

При этом ограничения по размеру дохода от реализации, численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов, установленные главой 26.2 НК РФ, по отношению к таким организациям и предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности (включая переведенные на ЕНВД).

§ 1. Упрощенная система налогообложения (УСНО)

Следует сразу предостеречь от распространенной ошибки. Главой 26.2 установлен не новый налог, а *специальный налоговый режим*, заменяющий ряд налогов одним налогом. Часто применяется термин «единый налог», но это название скорее просторечное. В главе 26.2 этот термин использован лишь в одной статье. Тем не менее, поскольку в специальной литературе термин «единый налог» используется достаточно активно, мы в данной главе также будем его применять.

УСНО регламентируется исключительно НК РФ, и региональные органы власти не вправе каким-либо образом уточнять элементы единого налога.

Организации и предприниматели добровольно переходят к УСНО или возвращаются к общему режиму в порядке, предусмотренном НК РФ.

Переход к УСНО означает, что уплачивается единый налог, который предусматривает освобождение от обязанности по уплате нескольких налогов, взимаемых при общем режиме налогообложения. Единый налог заменяет:

<i>Для организаций:</i>	<i>Для предпринимателей:</i>
налог на прибыль организаций;	налог на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательства);
налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров в РФ, а также НДС, уплачиваемого при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества или договором доверительного управления имуществом на территории РФ;	налог на добавленную стоимость, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров в РФ, а также НДС, уплачиваемого при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества или договором доверительного управления имуществом на территории РФ;
налог на имущество;	налог на имущество (в отношении имущества, используемого для предпринимательства);
единый социальный налог	единый социальный налог (с доходов, полученных от предпринимательства, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц)

Иные налоги уплачиваются в общем порядке. Налогоплательщики уплачивают и страховые взносы на обязательное пенсионное страхование.

Перейдя на УСНО, организации и предприниматели продолжают применять действующий порядок ведения кассовых операций и представления статистической отчетности. Они по-прежнему в установленных случаях исполняют обязанности налоговых агентов.

Плательщиками единого налога признаются организации и предприниматели, пожелавшие перейти на УСНО. Для этого организация должна соответствовать следующим критериям:

- по итогам девяти месяцев того года, в котором она подает заявление о переходе на УСНО, ее доход от реализации не должен превысить 15 млн руб. (без НДС). Указанная величина предельного размера доходов подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в России за предыдущий год, а также на коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в порядке, установленном федеральным правительством;
- у нее не должно быть филиалов и представительств;
- она не должна производить подакцизные товары, а также добывать и реализовывать полезные ископаемые, за исключением общераспространенных ископаемых;
- она не должна заниматься игорным бизнесом;
- она не должна быть участником соглашений о разделе продукции;
- она не должна быть переведена на систему обложения в виде ЕНВД, а также на уплату ЕСХН;
- доля непосредственного ее участия в других организациях не может превышать 25%. Такое ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты — не менее 25%;
- средняя численность ее работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 человек;
- стоимость ее собственного амортизируемого имущества не должна превышать 100 млн руб.

Некоторым аналогичным критериям должен соответствовать и предприниматель. Однако для предпринимателей ограничение по доходам, полученным от предпринимательской деятельности (15 млн руб.), для перехода на УСНО не установлено. Таким образом, при соблюдении иных установленных условий предприниматели вправе перейти на УСНО независимо от размера полученных ими доходов за указанный период.

Нетрудно заметить, что УСНО могут применять субъекты малого предпринимательства.

НК РФ определен закрытый перечень организаций, которые по характеру своей деятельности или в зависимости от ряда иных условий УСНО применять не могут. Не вправе применять ее:

- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и предприниматели, переведенные на ЕСХН;
- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. 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 фонде оплаты труда — не менее 25%; на некоммерческие организации, в том числе на организации потребительской кооперации, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации», а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с указанным Законом;
- организации и предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период превышает 100 человек;
- организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превышает 100 млн руб. Учитывают-

ся основные средства и нематериальные активы, которые подлежат амортизации и признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ;

- бюджетные учреждения;
- иностранные организации.

Организации и предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД по одному или нескольким видам деятельности, вправе применять УСНО в отношении иных осуществляемых ими видов деятельности. Установленные ограничения по численности работников и стоимости основных средств и нематериальных активов по отношению к таким организациям и предпринимателям определяются исходя из всех осуществляемых ими видов деятельности, а предельная величина доходов (до 15 млн руб.) определяется по тем видам деятельности, обложение которых осуществляется в соответствии с общим режимом.

Переход на УСНО — уведомительный, а не разрешительный. Действующие организации и предприниматели, изъявившие желание перейти на эту систему, подают заявление в налоговый орган с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на УСНО. При этом организации в заявлении сообщают о размере доходов за 9 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. Вновь созданные организации (зарегистрированные предприниматели) вправе подать заявление о переходе на УСНО в пятидневный срок с даты постановки на налоговый учет. В этом случае организация и предприниматель вправе применять УСНО с даты постановки их на налоговый учет.

Организации и предприниматели, которые в соответствии с нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов и городских округов, законами городов Москвы и Санкт-Петербурга о системе налогообложения в виде ЕНВД до окончания текущего календарного года перестали быть налогоплательщиками ЕНВД, вправе на основании заявления перейти на УСНО с начала того месяца, в котором была прекращена их обязанность по уплате ЕНВД.

Вернуться к иному режиму налогообложения налогоплательщики не вправе до окончания налогового периода. Если по итогам отчетного (налогового) периода доходы налогоплательщика превысили 20 млн руб. или в течение этого периода допущено несоот-

ветствие перечисленным выше требованиям, такой плательщик считается утратившим право на применение УСНО с начала того квартала, в котором допущено это превышение или несоответствие указанным требованиям.

Указанная величина предельного размера доходов налогоплательщика, ограничивающая его право на применение УСНО, подлежит индексации.

Налогоплательщик должен уведомить налоговую инспекцию только в случае перехода на иной режим налогообложения (в течение 15 календарных дней после отчетного периода, в котором его доход превысил установленные ограничения), а по умолчанию считается использующим УСНО и далее.

Налогоплательщик, перешедший с УСНО на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСНО не ранее чем через два года после того, как он утратил право на применение УСНО.

Объектом налогообложения признаются:

- доходы;
- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Объект выбирает сам налогоплательщик, за исключением случаев, когда плательщик является участником договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом (когда в качестве объекта обязательно применяют доходы, уменьшенные на величину расходов). Плательщик не может менять объект в течение трех лет применения УСНО.

Выбор того или иного варианта обусловливается экономической целесообразностью: если у налогоплательщика большие суммы расходов, на которые можно уменьшить для целей налогообложения доходы, то он остановится на втором варианте; если таких расходов немного, то приемлем первый вариант.

Организации при определении объекта налогообложения учитывают следующие доходы:

- от реализации;
- внереализационные.

Не учитываются в составе доходов доходы в виде полученных дивидендов, налогообложение которых осуществляется налоговым агентом.

Предприниматели при определении объекта учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы:

1) на расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств (с учетом положений пунктов 3 и 4 настоящей статьи);

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также их создание самим налогоплательщиком;

3) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

4) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

5) расходы на НИОКР;

6) расходы на ремонт основных средств;

7) арендные (лизинговые) платежи;

8) материальные расходы;

9) расходы на оплату труда;

10) расходы на все виды обязательного страхования работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

11) суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам), приобретенным плательщиком и подлежащим включению в состав расходов;

12) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества плательщика;

13) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

14) арендные платежи за арендуемое имущество;

15) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок

личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм;

16) расходы на командировки;

17) плату государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов;

18) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

19) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством на налогоплательщика возложена обязанность такой публикации;

20) расходы на канцелярские товары;

21) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

22) расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем;

23) расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;

24) расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;

25) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с федеральным налоговым законодательством, за исключением суммы единого налога в рамках УСНО;

26) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на величину расходов, указанных в п. 8), а также расходы, связанные с приобретением и реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке товаров;

27) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

28) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

29) 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;

30) расходы на проведение (в установленных случаях) обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты нало-

гов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

31) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

32) 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;

33) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии на осуществление конкретного вида деятельности;

34) судебные расходы и арбитражные сборы;

35) 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;

36) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе;

37) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю;

38) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

39) расходы по вывозу твердых бытовых отходов.

Из перечисленных расходов в особом порядке учитываются расходы на приобретение основных средств. Причем порядок учета таких расходов зависит от того, приобретены основные средства в период применения УСНО или до перехода на эту систему.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов принимаются в следующем порядке:

1) в отношении расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения УСНО, а также расходов на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, произ-

веденных в указанный период, — с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию;

2) в отношении приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов в период применения УСНО — с момента их принятия на бухгалтерский учет;

3) в отношении приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств, а также приобретенных (созданных самим налогоплательщиком) нематериальных активов до перехода на УСНО стоимость основных средств и нематериальных активов включается в расходы в следующем порядке:

- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение первого календарного года применения УСНО;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения УСНО — 50% стоимости, второго календарного года — 30% стоимости и третьего календарного года — 20% стоимости;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение первых 10 лет применения УСНО равными долями стоимости основных средств.

В течение налогового периода расходы принимаются за отчетные периоды равными долями.

Если плательщик применяет УСНО с момента постановки на налоговый учет, стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости этого имущества, определяемой в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете.

Если плательщик перешел на УСНО с иных режимов налогообложения, стоимость основных средств и нематериальных активов учитывается в порядке, установленном п. 2.1 и 4 ст. 346.2 НК РФ.

Сроки полезного использования основных средств определяются на основании утверждаемой федеральным Правительством классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы. Сроки полезного использования основных средств, которые не указаны в ней, плательщик устанавливает в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации, учитываются в расходах с момента докумен-

тально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав. Указанное положение в части обязательности выполнения условия документального подтверждения факта подачи документов на регистрацию не распространяется на основные средства, введенные в эксплуатацию до 31 января 1998 г.

Сроки полезного использования нематериальных активов определяются в соответствии с главой 25 НК РФ.

В случае реализации (передачи) приобретенных (сооруженных, изготовленных, созданных самим плательщиком) основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение (сооружение, изготовление, создание самим налогоплательщиком) в составе расходов (в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — до истечения 10 лет с момента их приобретения (сооружения, изготовления, создания самим плательщиком)) плательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования такими объектами с момента их учета в составе расходов на приобретение (сооружение, изготовление, создание самим плательщиком) до даты реализации (передачи) с учетом положений главы 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Важно иметь в виду, что при этом в состав основных средств и нематериальных активов включаются лишь объекты, которые признаются амортизируемым имуществом в соответствии с главой 25 НК РФ, а расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств определяются с учетом положений п. 2 ст. 257 НК РФ.

При применении УСНО используется кассовый метод признания доходов и расходов. В случае возврата плательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом.

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. Виды расходов и порядок их учета приведены в таблице 11.1.

Таблица 11.1

<i>Вид расходов</i>	<i>Порядок учета расходов</i>
<i>1</i>	<i>2</i>
1. Материальные расходы, а также расходы на оплату труда	В момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета плательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении оплаты процентов за пользование заемными средствами и при оплате услуг третьих лиц. При этом расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере их списания в производство
2. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации	По мере реализации указанных товаров. Плательщик вправе использовать один из следующих методов оценки покупных товаров: • по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); • по стоимости последних по времени приобретения (ЛИФО); • по средней стоимости; • по стоимости единицы товара. 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 плательщиком. При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности в те отчетные (налоговые) периоды, когда плательщик погашает указанную задолженность
4. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение (создание самим плательщиком) 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

1	2
5а. При выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) или имущественных прав векселя	Расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) или имущественных прав учитываются после оплаты указанного векселя
5б. При передаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) или имущественных прав векселя, выданного третьим лицом	Расходы по приобретению указанных товаров (работ, услуг) или имущественных прав учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые товары (работы, услуги) или имущественные права. Указанные в пп. 5а и 5б расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанной в векселе

При определении доходов и расходов при УСНО не учитываются суммовые разницы, если по условиям договора обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

При переходе плательщика с объекта обложения в виде доходов на объект в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект в виде доходов, при исчислении налоговой базы не учитываются.

Налогооблагаемая база зависит от формы облагаемого объекта:

- если объект налогообложения — доходы, налоговой базой признается денежное выражение доходов;
- если объект налогообложения — доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода (календарного года). Отчетными периодами признаются I квартал, шесть месяцев и девять месяцев календарного года.

Практика показывает, что довольно часто налогоплательщики умышленно занижают налогооблагаемую базу. Главой 26.2 НК РФ предусмотрен способ обеспечения минимальной суммы налоговых поступлений при УСНО и исключения уклонения налогоплательщиков от уплаты единого налога. Для этого установлен так называемый минимальный налог. Его уплачивают лишь налогоплательщики, применяющие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Минимальный налог исчисляется за налоговый период по ставке 1% налоговой базы, которой в данном случае признается налогооблагаемый доход. Минималь-

ный налог уплачивается, если за налоговый период сумма рассчитанного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога:

$$0,15(D - P) < 0,01D,$$

где D — облагаемые доходы; P — расходы, уменьшающие доходы для целей налогообложения; $0,15(D - P)$ — сумма налога, исчисленная в общем порядке по ставке 15% налоговой базы, которой являются налогооблагаемые доходы, уменьшенные на величину расходов; $0,01D$ — минимальный налог, исчисленный по ставке 1% налоговой базы, которой являются налогооблагаемые доходы.

Налогоплательщик вправе в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке $[0,01D - 0,15(D - P)]$, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не принимается при переходе на УСНО, а при применении УСНО — при переходе на общий режим. Иными словами, учет убытка при смене режима налогообложения исключается.

Минимальный налог является не дополнительным налогом к единому налогу, а, по существу, лишь формой единого налога. Минимальный налог обеспечивает минимальные гарантии для работников по их пенсионному, социальному и медицинскому обеспечению, так как вся сумма минимального налога направляется по установленным нормативам в соответствующие социальные внебюджетные фонды. Минимальный налог должен уплачиваться по итогам налогового периода.

Другими словами, на налогоплательщика, избравшего в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, возложена обязанность по итогам налогового периода определить:

- сумму единого налога в соответствии с общим порядком;
- сумму минимального налога.

Только в том случае, когда сумма минимального налога превышает сумму единого налога, исчисленного в соответствии с общим порядком, налогоплательщик должен уплатить минимальный налог. Минимальный налог не рассчитывается по итогам отчетных периодов.

Налогоплательщики, переведенные по отдельным видам деятельности на уплату ЕНВД, ведут раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. При невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении указанных специальных режимов.

НК РФ устанавливает следующие *особенности исчисления налоговой базы при переходе на УСНО с иных режимов налогообложения и при переходе с УСНО на иные режимы налогообложения*.

1. Организации, которые до перехода на УСНО при исчислении налога на прибыль использовали метод начислений, при переходе на УСНО выполняют следующие правила:

- на дату перехода на УСНО в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные до перехода на УСНО в оплату по договорам, исполнение которых плательщик осуществляет после перехода на УСНО;
- не включаются в базу денежные средства, полученные после перехода на УСНО, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были включены в доходы при исчислении базы по налогу на прибыль;
- расходы, осуществленные организацией после перехода на УСНО, признаются расходами, вычитаемыми из базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСНО, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на УСНО;
- не вычитаются из базы денежные средства, уплаченные после перехода на УСНО в оплату расходов организации, если до перехода на УСНО такие расходы были учтены при исчислении базы по налогу на прибыль.

2. Организации, применявшие УСНО, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль с использованием метода начислений выполняют следующие правила:

- признают в составе доходов доходы в сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг), передачи имущественных прав в период применения УСНО, оплата (частичная оплата) которых не произведена до даты перехода на исчисление базы по налогу на прибыль по методу начисления;
- признают в составе расходов расходы на приобретение в период применения УСНО товаров (работ, услуг, имущественных прав),

которые не были оплачены (частично оплачены) плательщиком до даты перехода на исчисление базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено гл. 25 НК РФ.

Указанные доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление базы по налогу на прибыль с использованием метода начислений.

3. При переходе организации на УСНО в налоговом учете на дату такого перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на УСНО, в виде разницы цены приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) и суммы начисленной амортизации.

4. При переходе на УСНО организации, применяющей систему ЕСХН, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, определяемая исходя из их остаточной стоимости на момент перехода на уплату ЕСХН, уменьшенной на сумму расходов, определяемых в порядке, предусмотренном пп. 2 п. 4 ст. 346.5, за период применения главы 26.1 НК РФ.

5. При переходе на УСНО организации, применяющей ЕНВД, в налоговом учете на дату указанного перехода отражается остаточная стоимость приобретенных (сооруженных, изготовленных) основных средств и приобретенных (созданных самой организацией) нематериальных активов, которые оплачены до перехода на УСНО, в виде разницы цены приобретения (сооружения, изготовления, создания самой организацией) основных средств и нематериальных активов и суммы амортизации, начисленной в порядке, установленном законодательством РФ о бухгалтерском учете, за период применения системы ЕНВД.

6. Если организация переходит с УСНО на иные режимы обложения (за исключением системы ЕНВД) и имеет основные средства и нематериальные активы, расходы на приобретение (сооружение, изготовление, создание самой организацией, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) которых не перенесены (не полностью перенесены) на расходы за период применения УСНО, в налоговом учете на дату такого перехода остаточная стоимость основных средств и

нематериальных активов определяется путем уменьшения стоимости (остаточной стоимости, определенной на момент перехода на УСНО) этих основных средств и нематериальных активов на сумму расходов, определяемую за период применения УСНО расходов.

7. Предприниматели при переходе с иных режимов обложения на УСНО и с УСНО на иные режимы применяют правила, предусмотренные пунктами 2.1 и 3.

8. Организации и предприниматели, ранее применявшие общий режим, при переходе на УСНО выполняют следующее правило: суммы НДС, исчисленные и уплаченные плательщиком НДС с сумм оплаты, частичной оплаты, полученной до перехода на УСНО, в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг, передачи имущественных прав), осуществляемых в период после перехода на УСНО, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода плательщика НДС на УСНО, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм НДС покупателям в связи с переходом плательщика на УСНО.

9. Организации и предприниматели, применявшие УСНО, при переходе на общий режим выполняют следующее правило: суммы НДС, предъявленные плательщику, применяющему УСНО, при приобретении им товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были отнесены к расходам, вычитаемым из налоговой базы при применении УСНО, принимаются к вычету при переходе на общий режим.

Налоговые ставки имеют следующие значения:

- если объектом налогообложения являются доходы — 6%;
- если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, — 15%.

Порядок исчисления и уплаты налога предполагает, что налогоплательщик самостоятельно определяет сумму налога по итогам налогового периода.

Налогоплательщики, облагающие доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа, исходя из фактических доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода с учетом ранее исчисленных платежей. Сумма налога (авансовых платежей), определенная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем на 50%.

Налогоплательщики, облагающие доходы, уменьшенные на расходы, исчисляют сумму авансового платежа, исходя из фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов,

рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей.

Ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу зачитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период.

Авансовые платежи уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период:

- организации — не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, по итогам отчетного периода — не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода;
- предприниматели — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по итогам отчетного периода — не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством.

Сумма излишне уплаченного налога подлежит возврату в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки либо возврату налогоплательщику. Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей осуществляется на основании заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Сумма излишне уплаченного налога возвращается за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате.

В случае возникновения у налогоплательщиков обязанности по уплате минимального налога по итогам налогового периода суммы ранее уплаченных ими за истекшие отчетные периоды квартальных авансовых платежей единого налога подлежат возврату этим налогоплательщикам, либо зачету в счет предстоящих им авансовых платежей по единому налогу за следующие отчетные периоды, либо по согласованию с территориальными органами Федерального казначейства — зачету в счет предстоящих платежей минимального налога.

Налогоплательщики обязаны вести **налоговый учет** доходов и расходов для целей исчисления налоговой базы по налогу в книге учета доходов и расходов, утверждаемой Минфином России.

Предприниматель вправе выбрать другой вариант упрощенного налогообложения — **упрощенную систему на основе патента**.

Решение о возможности применения предпринимателями такой системы налогообложения на территориях субъектов Российской Федерации принимается их законами. В законах определяются конкретные перечни видов деятельности (в пределах, предусмотренных НК РФ), по которым разрешается применение названной системы налогообложения.

Патент действует только на территории того субъекта РФ, на территории которого он выдан. Плательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента на территории другого субъекта РФ.

Принятие субъектами РФ решений о возможности применения предпринимателями УСНО на основе патента не препятствует таким предпринимателям применять по своему выбору «обычную» УСНО. При этом переход с УСНО на основе патента на общий порядок применения УСНО и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент.

Система налогообложения предпринимателей на основе патента может применяться ими при выполнении двух условий:

- предприниматель осуществляет один из перечисленных ниже видов деятельности;
- не привлекает при этом наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера.

НК РФ определяет следующий перечень таких видов 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 обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, машин и 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 щипаной 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 сельхозинвентаря 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 приглашений;
- 30) копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- 31) чистка обуви;
- 32) деятельность в области фотографии;
- 33) производство, монтаж, прокат и показ фильмов;
- 34) обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- 35) предоставление прочих видов услуг по 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) 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) сдача в аренду собственного недвижимого имущества, в том числе квартир и гаражей;
- 57) услуги носильщиков;
- 58) ветеринарные услуги;
- 59) услуги платных туалетов;
- 60) ритуальные услуги;
- 61) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров.

Документом, удостоверяющим право применения УСНО на основе патента, является выдаваемый предпринимателю налоговым органом патент на осуществление одного из перечисленных видов деятельности. Патент выдается по выбору налогоплательщика на

один из следующих периодов: квартал, шесть месяцев, девять месяцев, календарный год.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля установленного по каждому виду деятельности потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода. При получении предпринимателем патента на более короткий срок (квартал, шесть месяцев, девять месяцев) стоимость патента пересчитывается в соответствии с продолжительностью периода, на который был выдан патент.

Размер потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов Российской Федерации по каждому из видов деятельности. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения деятельности. Размер потенциально возможного годового дохода ежегодно индексируется на коэффициент-дефлятор.

Если вид деятельности входит в перечень видов деятельности, установленный для системы налогообложения в виде ЕНВД, то размер потенциально возможного к получению предпринимателем годового дохода по данному виду деятельности не может превышать величину установленной базовой доходности, умноженную на 30 (см. с. 442–444).

При нарушении условий применения УСНО на основе патента, в том числе привлечения в своей деятельности наемных работников или осуществления на основании патента вида деятельности, не предусмотренного в законе субъекта Российской Федерации, а также при неуплате (неполной уплате) $\frac{1}{3}$ стоимости патента в установленный срок предприниматель теряет право на применение УСНО в периоде, на который был выдан патент.

В этом случае предприниматель должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом уплаченная стоимость (часть стоимости) патента не возвращается.

Предприниматель обязан сообщить в налоговый орган об утрате права на применение УСНО на основе патента и переходе на иной режим обложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима.

Предприниматель, перешедший с УСНО на основе патента на иной режим, вправе вновь перейти на УСНО на основе патента не ранее чем через 3 года после того, как он утратил право на применение УСНО на основе патента.

Оплата оставшейся части стоимости патента производится плательщиком не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Налоговая декларация плательщиками УСНО на основе патента не представляется.

§ 2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

По официальным данным, к началу 2004 г. во всех регионах России был введен единый налог на вмененный доход, в то время как на упрощенную систему перешло менее 3% малых предприятий с долей налоговых поступлений менее 1%.

ЕНВД обеспечивает правильные налоговые взаимоотношения с бюджетом тех субъектов рынка, где трудно контролировать реальный оборот. В связи с этим эффективность введения указанного налога в наибольшей степени должна проявиться в крупных промышленных и торговых центрах, больших городах.

Система налогообложения в виде ЕНВД устанавливается НК РФ, вводится законами субъектов Российской Федерации и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения. Единым налогом облагаются следующие виды деятельности:

- 1) оказание бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов или отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;
- 2) оказание ветеринарных услуг;
- 3) оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- 4) оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- 5) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов организациями и предпринимателями, имеющими в собственности или в пользовании, во владении или распоряжении не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- 6) розничная торговля через магазины и павильоны с площадью зала не более 150 м² по каждому объекту организации торговли;

7) розничная торговля через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания (за исключением оказания таких услуг учреждениями образования, здравоохранения и социального обеспечения) с площадью зала обслуживания не более 150 м² по каждому объекту организации общественного питания;

9) оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространение и размещение наружной рекламы;

11) распространение и размещение рекламы на автобусах, трамваях, троллейбусах, легковых и грузовых автомобилях, прицепах, полуприцепах и прицепах-ропусках, речных судах;

12) 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 м²;

13) 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 др.), а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания;

14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для организации торговых мест в стационарной торговой сети, а также для размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и др.) и объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания.

ЕНВД не применяется в отношении:

- всех указанных видов деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их плательщиками, отнесенными к категории крупнейших;
- видов деятельности, указанных в пп. 6—9, если они осуществляются организациями и предпринимателями, перешедшими на уплату ЕСХН, и указанные организации и предприниматели реализуют через свои объекты организации торговли и общественного питания произведенную ими сельхозпродукцию,

включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельхозсырья собственного производства.

Местные власти могут выбирать из приведенного закрытого перечня виды деятельности, по которым в данном регионе вводится ЕНВД, и устанавливать величину коэффициента K_2 или значения данного коэффициента, учитывающие особенности ведения предпринимательской деятельности. Все остальные элементы налога установлены единообразно по всей стране.

При введении ЕНВД в отношении деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов или отдельных услуг, подлежащих переводу на уплату ЕНВД.

Уплата ЕНВД предполагает освобождение от обязанности по уплате следующих налогов:

<i>Для организаций:</i>	<i>Для предпринимателей:</i>
налог на прибыль организаций	налог на доходы физических лиц
налог на добавленную стоимость	налог на добавленную стоимость
налог на имущество	налог на имущество
единый социальный налог	единый социальный налог

Однако налогоплательщики освобождаются не вообще от уплаты перечисленных налогов, а только в части тех операций или активов, которые относятся к деятельности, облагаемой ЕНВД. Кроме того, страховые взносы в ПФР и ФСС РФ (от несчастных случаев) уплачиваются в общем порядке.

При осуществлении нескольких видов деятельности, подлежащих обложению ЕНВД, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется отдельно по каждому виду деятельности.

Если налогоплательщик наряду с деятельностью, подлежащей обложению ЕНВД, ведет иную деятельность, он обязан вести раздельный учет имущества, обязательств и операций по деятельности, подлежащей и не подлежащей обложению ЕНВД.

Организации и предприниматели при переходе с общего режима обложения на уплату ЕНВД выполняют следующее правило:

- суммы НДС, исчисленные и уплаченные плательщиком НДС с сумм оплаты (частичной оплаты), полученной до перехода на уплату ЕНВД в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) или передачи имущественных прав, осуществляемых в период после перехода на уплату ЕНВД, подлежат вычету в последнем налоговом периоде, предшествующем месяцу перехода плательщика НДС на уплату ЕНВД, при наличии документов, свидетельствующих о возврате сумм НДС покупателем в связи с переходом плательщика на уплату ЕНВД.

Организации и предприниматели, уплачивающие ЕНВД, при переходе на общий режим обложения выполняют следующее правило:

- суммы НДС, предъявленные плательщику, перешедшему на уплату ЕНВД, по приобретенным им товарам (работам, услугам, имущественным правам), которые не были использованы в деятельности, подлежащей обложению ЕНВД, подлежат вычету при переходе на общий режим обложения.

Плательщиками ЕНВД являются организации и предприниматели, осуществляющие перечисленные виды деятельности.

В отличие от налогоплательщиков, использующих УСНО, налогоплательщик не имеет права выбора и обязан уплачивать ЕНВД, если такой режим установлен в данном субъекте Российской Федерации для одного или нескольких из перечисленных видов деятельности, независимо от места регистрации.

Налогоплательщики, не состоящие на учете того субъекта Российской Федерации, в котором они ведут указанные виды деятельности, обязаны встать на учет по месту осуществления этой деятельности в срок не позднее пяти дней с начала такой деятельности и уплачивать ЕНВД.

Объектом налогообложения признается вмененный доход налогоплательщика — его потенциально возможный доход, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, влияющих на получение указанного дохода.

Налоговая база — величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Под *базовой доходностью* понимается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего некоторый вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

Установлены следующие физические показатели, характеризующие определенный вид деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 11.2).

Базовая доходность корректируется (умножается) на корректирующие коэффициенты K_1 , K_2 . Субъекты Российской Федерации не вправе вводить дополнительные коэффициенты. Корректирующие коэффициенты базовой доходности показывают степень влияния того или иного условия на результат деятельности, облагаемой ЕНВД.

Таблица 11.2

Порядок определения базовой доходности

<i>Вид предпринимательской деятельности</i>	<i>Физические показатели</i>	<i>Базовая доходность в месяц, руб.</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	То же	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	»	12000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество транспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Посадочное место	1500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1800
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 м ²	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая в объектах стационарной торговой сети, а также в объектах нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 м ²	Площадь торгового места (в квадратных метрах)	1800
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 предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания	Количество работников, включая предпринимателя	4500
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 (в квадратных метрах)	3000

Продолжение табл. 11.2

1	2	3
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля экспонирующей поверхности (в квадратных метрах)	4000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля электронных табло наружной рекламы (в квадратных метрах)	5000
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
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1000
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, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания не превышает 5 м ²	Количество торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам	6000
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, в которых площадь одного торгового места, объекта нестационарной торговой сети или объекта организации общественного питания превышает 5 м ²	Площадь торговых мест, переданных во временное владение и (или) в пользование другим хозяйствующим субъектам (в квадратных метрах)	1200
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, не превышающей 10 м ² , для организации торговых мест в стационар-	Количество земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование	5000

1	2	3
ной 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		
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков площадью, превышающей 10 м ² , 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	Площадь земельных участков, переданных во временное владение и (или) в пользование (в квадратных метрах)	1000

Коэффициент K_1 устанавливается на календарный год. Это коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в России в предшествующем периоде. Коэффициент-дефлятор определяется и подлежит официальному опубликованию в установленном порядке.

При определении величины базовой доходности субъекты Российской Федерации могут корректировать (умножать) базовую доходность на корректирующий коэффициент K_2 . Посредством этого коэффициента учитывается совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения и размещения рекламы, и иные особенности.

Коэффициент K_2 определяется как произведение значений перечисленных выше особенностей ведения предпринимательской деятельности. Названные значения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами Москвы и Санкт-Петербурга.

При этом в целях учета фактического периода времени осуществления предпринимательской деятельности значение коэффициента K_2 определяется как отношение количества календарных дней ведения деятельности в течение календарного месяца налогового периода к количеству календарных дней в данном календарном месяце налогового периода.

Значения коэффициента K_2 определяются для всех категорий налогоплательщиков субъектами Российской Федерации на период не менее чем календарный год в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения коэффициента K_2 не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в установленном порядке с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения коэффициента, действовавшие в предыдущем году.

Если в течение налогового периода у налогоплательщика изменилась величина физического показателя, то при исчислении ЕНВД налогоплательщик учитывает это изменение с начала того месяца, в котором оно произошло.

Резюмируя сказанное, определим величину вмененного дохода:

$$ВД = БД \cdot K_1 \cdot K_2 \cdot \Phi П,$$

где $ВД$ — вмененный доход; $БД$ — базовая доходность в месяц; $\Phi П$ — физический показатель в зависимости от вида деятельности за налоговый период (налоговым периодом по ЕНВД признается квартал).

Ставка ЕНВД устанавливается в размере 15% вмененного дохода.

Порядок и сроки уплаты ЕНВД. Налогоплательщики, осуществляющие виды деятельности, облагаемые ЕНВД, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления указанной деятельности в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления и производить там уплату единого налога. Налогоплательщик уплачивает налог по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего периода. Сумма ЕНВД уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) за этот же период при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности, по которым упла-

чивается налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма ЕНВД не может быть уменьшена более чем на 50%. Иными словами, к сумме ЕНВД установлены налоговые вычеты. Форму налоговой декларации и порядок ее заполнения утверждает Минфин России.

Суммы ЕНВД зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Налогоплательщики, осуществляющие наряду с облагаемой ЕНВД деятельностью иные виды деятельности, обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении облагаемой ЕНВД деятельности и деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги в соответствии с иным режимом налогообложения. Такие плательщики исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении иных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения.

Глава 12

ТАМОЖЕННЫЕ ПОШЛИНЫ¹

При пересечении таможенной границы взимаются разнообразные таможенные платежи:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 5) таможенные сборы:
 - таможенные сборы за таможенное оформление;
 - таможенные сборы за сопровождение;
 - таможенные сборы за хранение.

Таможенное законодательство, прежде всего ТК РФ, содержит общее понятие «таможенные платежи», в котором объединены платежи как налогового (таможенная пошлина, НДС, акцизы), так и неналогового характера (таможенные сборы, плата за информирование и консультирование и т.д.).

Понятие «таможенные платежи» гораздо шире понятия «таможенная пошлина». Действительно, к таможенным платежам помимо собственно таможенной пошлины относятся также НДС, акцизы, перечисленные выше виды таможенных сборов. Что же касается таможенно-тарифных правоотношений, то они возникают только в связи с уплатой ввозной (импортной) и вывозной (экспортной) таможенной пошлины. Закон «О таможенном тарифе» — один из основных законодательных актов по вопросам таможенного дела — содержит следующее определение таможенной пошлины: это обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами РФ при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе с этой территории, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством РФ, в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеторговой деятельности в экономических интересах России.

¹ С 2005 г. таможенная пошлина выведена из налоговой системы России. Сейчас официально эта пошлина — неналоговый доход федерального бюджета. Однако, как будет показано далее, таможенная пошлина обладает всеми признаками налога. Поэтому мы рассматриваем эту пошлину в курсе «Налоги и налогообложение».

Таможенная пошлина обладает всеми признаками налога:

- *обязательность*. В установленных законом случаях пошлина взимается непременно, причем конкретный плательщик не может быть ни при каких обстоятельствах освобожден от ее уплаты. Субъекты таможенно-тарифных правоотношений не вправе договариваться по вопросам размера, оснований, сроков и других аспектов налогообложения. Предусмотренные тарифные льготы не могут носить индивидуального характера;
- *индивидуальной безвозмездности*. Уплачивая пошлину, плательщик не вправе рассчитывать на исполнение таможенными органами (по существу, сборщиками налога) или государством в целом каких-либо встречных обязательств перед ним;
- *персональность*. Плательщиками выступают юридические и физические лица. При этом, как и во всех других случаях, основным признаком плательщика является наличие у него самостоятельного источника дохода. Действительно, только тогда может состояться отчуждение принадлежащих ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств;
- *абстрактностью* (или, что то же, универсальностью). Пошлина изымается в бюджет, и при этом законодательно не определены направления дальнейшего использования изъятых сумм. Использование осуществляется в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Поступления от таможенных пошлин не могут предназначаться для финансирования конкретных государственных расходов (принцип запрета специализации налога).

Таможенная пошлина, несомненно, относится к разряду косвенных налогов, поскольку она включается в цену товара, и после того как товар будет реализован, сумма пошлины, первоначально уплаченная декларантом, будет возмещена ему покупателем в составе выручки. Покупатель в этих отношениях выступает как носитель налога, а декларант — как юридический плательщик. Способ взимания пошлины построен таким образом, что сначала ее уплатит лицо, перемещающее товары через границу, затем товары им будут проданы покупателям, которые в цене возместят декларанту сумму ранее уплаченной пошлины.

Величина таможенной пошлины не зависит от того, принесет ли внешнеторговая сделка декларанту прибыль или обернется убытком. Она зависит лишь от стоимости и количества перемещаемых через границу товаров.

Наконец, на «косвенность» пошлины указывает признание ее объектом факта ввоза или вывоза товаров, которые оцениваются по стоимостным (таможенная стоимость), количественным или физическим характеристикам перемещаемых товаров. А это в определенной мере можно интерпретировать как своеобразный аналог пограничной реализации.

По уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, налоги делятся на федеральные, региональные и местные. НК РФ до 2005 года относил таможенную пошлину к разряду федеральных налогов. В соответствии с законом о федеральном бюджете ввозные и вывозные таможенные пошлины, а также прочие налоги и пошлины, взимаемые в связи с осуществлением внешнеэкономических операций, полностью перечисляются в доходы федерального бюджета.

Таможенные пошлины являются важнейшим элементом государственной политики таможенно-тарифного регулирования внешней торговли. Таможенно-тарифное регулирование строится на определенных принципах, в том числе и на фискальном, который предполагает, что принимаемые нормативно-правовые акты должны служить доходным интересам государственного бюджета. Исторически фискальный принцип лежал в основе таможенного регулирования.

В современной России косвенные налоги на потребление занимают господствующие позиции в налоговой системе. Высокая их доля в налоговых поступлениях объясняется прежде всего высоким фискальным эффектом этих налогов, а также их способностью регулировать потребление отдельных товаров, перераспределять доходы высокооплачиваемых слоев населения и доходы от производства и реализации определенных видов продукции.

Осуществление фискальной функции таможенных пошлин исторически привело к тому, что государство выработало ряд способов, обеспечивающих гарантированные поступления пошлин в бюджет:

- в качестве своеобразного противовеса значительным и трудно предсказуемым колебаниям курсов иностранных валют устанавливаются твердые фиксированные ставки, выраженные в единой европейской валюте — евро;
- пошлины на большое количество товаров взимаются по специфическим ставкам (в абсолютной сумме на единицу измерения — веса, длины, объема и т.п.), в меньшей мере подверженным инфляционным воздействиям по сравнению с пошлинами,

исчисляемыми по адвалорным ставкам (в процентах от таможенной стоимости);

- широко применяется также комбинированное обложение, при котором таможенные пошлины взимаются по адвалорным ставкам при условии сравнения адвалорной таможенной пошлины с пошлиной, рассчитанной по специфическим ставкам. В случае если последняя окажется большей, то уплате подлежит таможенная пошлина по специфической ставке. В таможенном тарифе это выглядит следующим образом: например, 10%, но не менее 3 евро за 1 шт.;
- устанавливается приоритет требований таможенных органов по уплате таможенных налогов с имущества, продаваемого декларантом ввезенного имущества в погашение задолженности кредиторам;
- уплата таможенных налогов и сборов должна быть обязательно гарантирована декларантом в какой-либо форме — залога товаров и транспортных средств, гарантии третьего лица, внесения причитающихся сумм на депозит таможенного органа.

Удовлетворительное решение фискальных задач требует надлежащего организационного обеспечения, которое возложено на систему таможенных органов России. НК РФ относит Федеральную таможенную службу (ФТС) и ее территориальные органы к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 9), и наделяет таможенные органы в предусмотренных случаях полномочиями налоговых органов.

Таможенные органы выполняют широкий круг функций. Вместе с тем в ТК РФ определено, что одной из основных их функций является взимание пошлин, налогов и иных таможенных платежей.

Налоговая политика государства, помимо решения задачи обеспечения стабильной и достаточной для нормального функционирования государства доходной базы, основывается и на необходимости осуществления регулирования экономических и социальных процессов с целью достижения устойчивого развития отраслей, определяющих экономический потенциал страны и, следовательно, нуждающихся в росте, при одновременном снижении деловой активности в тех сферах, где требуется некоторое ограничение производства продукции, воздействующей на неблагоприятные общественные явления (например, алкоголя и табака).

Важнейшим объектом государственного регулирования является внешнеторговая деятельность. При этом используется множе-

ство инструментов регулирования, которые можно классифицировать по-разному. Ниже приведен один из возможных вариантов такой классификации:

- таможенно-тарифные инструменты (импортный и экспортный тарифы);
- паратарифные (или, что то же, — квазитарифные) инструменты. Их использование напрямую не связано с таможенно-тарифным регулированием, однако опосредованно влияет на него (таможенные сборы, акцизы, НДС);
- валютно-финансовое регулирование (регламентация совершения валютных операций и т.д.);
- антидемпинговые пошлины, применяемые в случаях ввоза на таможенную территорию товаров по цене более низкой, чем их нормативная стоимость в стране вывоза на момент этого ввоза;
- компенсационные пошлины, которые применяются к ввозимым на таможенную территорию товарам, при производстве или вывозе которых прямо или косвенно использовались субсидии;
- государственная монополия на внешнюю торговлю отдельными товарами;
- установление технических барьеров в торговле: стандарты и требования, связанные с экологическими, санитарными, ветеринарными нормами, правила упаковки и маркировки товара, правила и порядок сертификации продукции;
- контингентирование (квотирование) внешнеторговых операций, означающее ограничение экспортных и (или) импортных поставок определенным количеством товаров или их суммарной стоимостью на установленный период;
- лицензирование, предполагающее выдачу уполномоченными на то органами исполнительной власти разрешений (лицензий) на совершение экспортных и (или) импортных операций.

Отечественное законодательство допускает использование лишь двух методов государственного регулирования внешнеторговой деятельности. Таможенно-тарифный метод непосредственно связан с использованием налоговых регуляторов внешнеторговых потоков. Другой метод — нетарифное регулирование предполагает квотирование и лицензирование внешнеторговых операций и подразумевает применение административного воздействия в отношении участников внешнеторговой деятельности.

Законодательством закреплён принцип приоритетности использования экономических методов при осуществлении внешне-

торговой политики, что соответствует логике рыночного регулирования, выражающейся в разумной минимизации использования административных инструментов экономической политики.

Таможенно-тарифное регулирование, а конкретнее — таможенный тариф, защищает экономику России от неблагоприятного воздействия конкуренции иностранной продукции. На мировом рынке присутствуют множество поставщиков аналогичных товаров, большинство из которых по техническим и ценовым характеристикам превосходят отечественные товары. Существует заметный разрыв цен на мировом и внутреннем рынках. Для нивелировки уровней мировых и внутренних цен могут использоваться таможенные пошлины, с помощью которых регулируется поступление импортных товаров на внутренний рынок. Далее рассмотрим элементы таможенной пошлины.

Плательщики. Следует сразу оговориться: в таможенном законодательстве вместо термина «налогоплательщики» применяют термин «лица, ответственные за уплату таможенных пошлин, налогов». В ст. 320 Таможенного кодекса РФ приводится перечень таких лиц (табл. 12.1).

Таблица 12.1

Лицо, ответственное за уплату таможенных пошлин, налогов	В каких случаях лицо отвечает за их уплату
1	2
1. Декларант	Если он декларирует товары самостоятельно
2. Брокер (представитель)	Если им производится декларирование
3. Владелец склада временного хранения	При несоблюдении положений ТК РФ о пользовании и распоряжении товарами или о выполнении иных требований и условий, установленных ТК РФ для применения таможенных процедур и режимов, содержание которых предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты таможенных пошлин, налогов
4. Владелец таможенного склада	
5. Перевозчик	
6. Лица, на которые возложена обязанность по соблюдению таможенного режима	
7. Лица, незаконно перемещающие товары и транспортные средства	При незаконном перемещении товаров и транспортных средств через границу
8. Лица, участвующие в незаконном перемещении товаров и транспортных средств	При их участии в незаконном перемещении товаров и транспортных средств через границу, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения
9. Лица, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары и транспортные средства	Если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза, что подтверждено в установленном порядке

В общем случае лицом, ответственным за уплату таможенных пошлин и налогов, является непосредственно декларант. Если же декларирование производится таможенным брокером (представителем), ответственным за уплату таможенных пошлин и налогов является он. При этом, если иное не предусмотрено ТК РФ, уплатить таможенную пошлину вправе любое заинтересованное лицо. Иными словами, как в налоговом, так и в таможенном законодательстве предусмотрено право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах и таможенным законодательством.

Декларант — лицо, декларирующее товары либо от имени которого они декларируются. Декларантом имеют право выступать:

1) если перемещение товаров через таможенную границу осуществляется в соответствии с внешнеэкономической сделкой, заключенной российским лицом, — российское лицо, которое заключило такую сделку или от имени либо по поручению которого сделка заключена;

2) если перемещение товаров осуществляется без заключения сделки российским лицом:

- лицо, имеющее право владения и (или) право пользования товарами на территории РФ;
- иные лица, выступающие в качестве, достаточном в соответствии с гражданским законодательством РФ и (или) с ТК РФ для совершения юридически значимых действий от собственного имени с товарами, находящимися под таможенным контролем;

3) любые иные лица, правомочные в соответствии с гражданским законодательством РФ распоряжаться товарами на территории РФ.

При этом декларантом может быть только российское лицо, за исключением случаев перемещения товаров через таможенную границу:

- физическими лицами для личных, семейных, домашних и иных нужд, не связанных с предпринимательством;
- иностранными лицами, пользующимися таможенными льготами;
- иностранными организациями, имеющими представительства, зарегистрированные (аккредитованные) в РФ, при заявлении таможенных режимов временного ввоза, реэкспорта, транзита, а также режима выпуска для внутреннего потребления товаров, ввозимых для собственных нужд представительств;

- иностранными перевозчиками при заявлении режима транзита;
- иных случаев, когда иностранное лицо имеет право распоряжаться товарами на территории РФ не в рамках внешнеэкономической сделки, одной из сторон которой выступает российское лицо.

Таможенный брокер (представитель) — это посредник, совершающий таможенные операции от имени и по поручению декларанта или иного лица, на которого возложена обязанность или которому предоставлено право совершать таможенные операции. Им может быть российское юридическое лицо (за исключением казенного предприятия), включенное в Реестр таможенных брокеров. Он совершает от имени декларанта или других заинтересованных лиц по их поручению таможенные операции. При этом он вправе ограничить сферу своей деятельности:

- совершением таможенных операций в отношении определенных видов товаров в соответствии с ТН ВЭД;
- совершением таких операций в отношении перемещаемых товаров определенными видами транспорта;
- совершением отдельных таможенных операций;
- регионом деятельности в рамках региона деятельности одного (нескольких) таможенного органа (таможенных органов).

Отношения таможенного брокера (представителя) с декларантами и другими заинтересованными лицами строятся на основе договора. Его отказ от заключения договора при наличии у него возможности оказать услугу или выполнить работу не допускается.

Изю всех многочисленных посреднических функций брокера нас в рамках данного учебника интересует прежде всего то, что он обеспечивает уплату таможенных и иных платежей, предусмотренных ТК РФ в отношении декларируемых товаров и транспортных средств.

Объект таможенной пошлины — юридический факт перемещения товаров через границу. Законное перемещение (сопровожаемое таможенным оформлением товаров и осуществляемое под таможенным контролем) подтверждается фактом декларирования через подачу таможенной декларации или иного предусмотренного документа.

Перемещением через таможенную границу РФ признаются действия по ввозу на таможенную территорию РФ или вывозу с нее товаров или транспортных средств любым способом, включая пересылку в международных почтовых отправлениях, использование

трубопроводного транспорта и линий электропередачи. К этим действиям относятся:

При ввозе товаров или транспортных средств на таможенную территорию РФ и при ввозе с территории свободных таможенных зон и со свободных складов на остальную часть территории РФ —	фактическое пересечение таможенной границы и все последующие предусмотренные ТК РФ действия с ними до их выпуска таможенными органами
При вывозе товаров или транспортных средств с таможенной территории РФ и при их ввозе с остальной части территории РФ на территорию свободных таможенных зон и на свободные склады —	подача ТД или иное действие, непосредственно направленное на их вывоз, а также все последующие действия с ними до фактического пересечения ими таможенной границы*

- * К действиям, непосредственно направленным на вывоз, относятся:
- 1) вход (въезд) физического лица, выезжающего из России, в зону таможенного контроля;
 - 2) въезд транспортного средства в пункт пропуска через границу РФ в целях его убытия;
 - 3) сдача транспортным организациям товаров либо организациям связи международных почтовых отправлений для отправки за рубеж;
 - 4) действия лица, направленные на пересечение границы товарами и транспортными средствами вне установленных законодательством мест.

Здесь следует остерегаться смешения понятий «перемещение через таможенную границу» и «фактическое пересечение таможенной границы». Перемещение может выражаться как в фактическом пересечении таможенной границы РФ (при ввозе товаров или транспортных средств на таможенную территорию РФ), так и в подаче таможенной декларации (ТД) или совершении иного действия, непосредственно направленного на реализацию намерения соответственно вывезти либо ввезти товары или транспортные средства.

Если объектом таможенной пошлины является, как мы выяснили, юридический факт перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу, то *предметом* при обложении пошлинами признаются сами товары и транспортные средства.

НК РФ в качестве товара признает любое имущество, реализуемое или предназначенное для реализации. Одновременно НК РФ содержит норму, согласно которой «в целях регулирования отношений, связанных со взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое ТК РФ».

Товаром в таможенном праве признается не любое движимое имущество, а только перемещаемое через таможенную границу РФ.

При этом не имеет значения, с какой целью данные товары перемещаются, — для продажи, бартера, демонстрации, потребления и т.д. Исключением являются транспортные средства, используемые для международных перевозок пассажиров и товаров, включая контейнеры и другое транспортное оборудование. Таким образом, под товарами следует понимать имущество, перемещаемое через границу РФ, а под транспортным средством — имущество, посредством которого такие товары перемещаются.

Налоговые льготы и основания для их использования плательщиком. В таможенном деле используются понятия-синонимы «тарифные льготы» и «тарифные преференции». Под тарифной льготой (тарифной преференцией) понимается предоставляемая одним государством другому на условиях взаимности или в одностороннем порядке при реализации торговой политики РФ льгота в отношении товара, перемещаемого через таможенную границу РФ.

Налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством.

Тарифные льготы используются Россией как в одностороннем порядке, так и на условиях взаимности. В последнем случае льгота может содержаться как в акте российского таможенного законодательства, так и в международном договоре. Впрочем, следует помнить о принципе приоритета норм международного договора, участником которого является РФ, над аналогичными нормами национального законодательства.

Тарифные льготы предоставляются исключительно по решению Правительства РФ. Это решение может быть оформлено принятием соответствующего правительственного постановления или распоряжения. Закон РФ «О таможенном тарифе» содержит перечень основных видов тарифных льгот:

- 1) возврат ранее уплаченной пошлины;
- 2) освобождение от оплаты пошлины;
- 3) снижение ставки пошлины;
- 4) установление тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товара.

Первый вид тарифных льгот — возврат ранее уплаченной пошлины предусмотрен при помещении товаров под ряд таможенных режимов.

От пошлины освобождаются, в частности:

- транспортные средства, осуществляющие международные перевозки, а также предметы материально-технического снабже-

ния и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, необходимое для их нормальной эксплуатации на время следования в пути;

- предметы материально-технического снабжения и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, вывозимое за пределы РФ для обеспечения деятельности российских и зафрахтованных российскими лицами судов, ведущих морской промысел, а также продукция их промысла, ввозимая в РФ;
- товары, ввозимые в РФ или вывозимые из РФ для официального или личного пользования представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный их ввоз на основании международных соглашений РФ или законодательства РФ;
- валюта РФ, иностранная валюта (кроме используемой для нематериальных целей), а также ценные бумаги;
- товары, ввозимые в РФ и вывозимые из РФ в качестве гуманитарной помощи, в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий;
- товары, ввозимые в РФ в качестве безвозмездной помощи (содействия), а также ввозимые в РФ и вывозимые из РФ в благотворительных целях по линии государств, международных организаций, правительств, в том числе в целях оказания технической помощи (содействия);
- товары, перемещаемые под таможенным контролем транзитом через РФ;
- товары, перемещаемые через границу РФ физическими лицами и не предназначенные для коммерческой деятельности;
- оборудование, включая машины, механизмы, а также материалы, входящие в комплект поставки соответствующего оборудования, и комплектующие изделия, ввозимые в РФ в счет кредитов, предоставленных иностранными государствами и международными финансовыми организациями;
- товары, ввозимые в РФ для выполнения работ по соглашению о разделе продукции. Взимание ввозных и вывозных таможенных пошлин заменяется разделом продукции.

Важнейшей тарифной льготой является снижение ставки пошлины. Тарифная льгота в виде снижения ставок пошлины может предоставляться в отношении товаров, происходящих из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций РФ. С 15 мая 1996 г. эти товары облагаются по ставкам в размере 75% действующих базовых ставок таможенного тарифа.

Наконец, еще один вид тарифных льгот — установление тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товара. Тарифная квота — это квота, в пределах стоимости или количества которой импортируемые товары облагаются таможенными пошлинами в обычном размере. Превышение тарифной квоты влечет за собой повышение ставок пошлины. Квоты устанавливаются Правительством РФ. Они распределяются среди российских организаций на биржевых аукционах. Например, федеральным Правительством установлен на 2008 год объем 440 тыс. т ввоза в Россию мороженого мяса крупного рогатого скота. При этом на товары, ввозимые в указанном объеме, уровень ставок ввозных пошлин составляет 15% от таможенной стоимости, но не менее 0,15 евро за 1 кг, а на товары, ввозимые сверх этих объемов, ставка резко возрастает — 50% от таможенной стоимости, но не менее 0,5 евро за 1 кг.

База налогообложения — это выражение предмета налогообложения. База может быть его стоимостной, физической или иной характеристикой. Стоимостной характеристикой перемещаемых через границу товаров является их таможенная стоимость. Она применяется как основа для исчисления таможенных платежей по товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) ставки. По товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), налоговая база является их физической характеристикой (например, объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении).

Методы определения таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ, определены в Законе РФ «О таможенном тарифе».

Федеральному Правительству российский законодатель делегировал полномочия по разработке нормативных актов, регулирующих порядок определения таможенной стоимости; Правительство принимает подзаконные акты, конкретизирующие и детализирующие нормы Закона РФ «О таможенном тарифе».

К настоящему времени Правительством РФ приняты: Правила определения таможенной стоимости ввозимых товаров в случаях их незаконного перемещения через таможенную границу РФ; Правила определения таможенной стоимости ввозимых товаров в случаях их повреждения вследствие аварии или действия непреодолимой силы; Правила определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории РФ.

Методы таможенной оценки товаров, используемые в отечественной практике, во многом заимствованы из международного таможенного права в рамках гармонизации законодательства. В настоящее время основу системы таможенной оценки, наиболее распространенной в международной практике и принятой всеми странами — членами Всемирной торговой организации, составляет Соглашение по применению статьи VII ГАТТ, 1994 г. В России с 1994 г. применяют следующие методы определения таможенной стоимости ввозимых товаров:

- метод 1 — по цене сделки с ввозимыми товарами;
- метод 2 — по цене сделки с идентичными товарами;
- метод 3 — по цене сделки с однородными товарами;
- метод 4 — метод вычитания стоимости;
- метод 5 — метод сложения стоимости;
- метод 6 — резервный метод.

Основным является первый — метод определения таможенной стоимости по цене сделки с ввозимыми товарами; начинать оценку следует всегда с проверки применимости именно этого метода. Когда основной метод не может быть использован, применяют один из других методов, причем берется каждый следующий метод, если таможенная стоимость не может быть определена путем использования предыдущего метода. Только методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в обратной последовательности.

Следует обратить внимание на то, что первые три метода принципиально не отличаются друг от друга. Действительно, отличие состоит лишь в том, что таможенная стоимость ввозимых товаров определяется по цене сделки с самими ввозимыми товарами (метод 1), по цене сделки с товарами, идентичными ввозимым (метод 2) или однородными ввозимым (метод 3). Алгоритм же определения при переходе от метода к методу не меняется.

При использовании трех первых методов может применяться как информация, которой располагают таможенные органы, так и документально подтвержденная информация декларанта.

Методы вычитания и сложения имеют принципиально иную экономическую природу. Метод 4 базируется на цене, по которой товары продаются внутри России в том виде, в котором они были ввезены, т.е. в неизменном виде (либо в переработанном виде, если возможно определить влияние этой переработки на цену товара). Метод 5 основан на данных о затратах на производство товара, по-

Метод 1 (метод определения таможенной стоимости по цене сделки с ввозимыми товарами). Основой для определения таможенной стоимости этим методом является цена сделки непосредственно с тем товаром, который подлежит оценке. При этом таможенная стоимость ввозимых товаров — это стоимость сделки, то есть цена, уплаченная или подлежащая уплате за товары при их продаже на экспорт в Россию и дополнительных начислений (рис. 12.1). Такая цена указывается во внешнеторговом контракте между продавцом и покупателем оцениваемого товара (так называемая фактурная стоимость товара). Такой ценой является общая сумма всех платежей, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу или третьему лицу в пользу продавца.

Цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате, относится к товарам, ввозимым в РФ. Выплата дивидендов и иные подобные платежи, которые осуществляются покупателем продавцу и которые не связаны с ввозимыми товарами, не являются частью таможенной стоимости.

После установления возможности применения метода 1 цена сделки корректируется с учетом установленных надбавок и вычетов — в нее включаются следующие компоненты (табл. 12.2), если они не были ранее в нее включены (делаются дополнительные начисления к цене сделки).

Для определения таможенной стоимости по методу 1 необходимо произвести корректировку не только в сторону повышения цены сделки, но и в сторону ее понижения (вычитая определенные суммы, включенные в цену сделки).

Из всего сказанного выше следует, что таможенную стоимость по методу 1 определяют по формуле:

$$T_1 = \Pi_{\text{сд}} + K^+ - K^- = (\Pi_{\text{факт}} + \Pi_{\text{косв}}) + (K_1^+ + K_2^+ + K_3^+ + K_4^+ + K_5^+ + K_6^+ + K_7^+) - (K_1^- + K_2^- + K_3^-) = \Pi_{\text{сд}} + [(K_{1a}^+ + K_{1b}^+) + (K_{2a}^+ + K_{2b}^+ + K_{2в}^+ + K_{2г}^+) + K_3^+ + K_4^+ + K_5^+ + K_6^+ + K_7^+] - (K_1^- + K_2^- + K_3^-),$$

где $\Pi_{\text{сд}}$ — основа для расчета таможенной стоимости оцениваемых ввозимых товаров; K^+ — компоненты корректировки названной основы: дополнительные начисления к основе (расходы, которые при заключении внешнеторгового контракта не были включены в нее); K^- — компоненты корректировки названной основы: вычеты из основы (расходы, которые при заключении контракта в нее были включены); $\Pi_{\text{факт}}$ — цена сделки с оцениваемым ввозимым товаром (указанная в контракте фактурная стоимость); $\Pi_{\text{косв}}$ — косвенные платежи (условия и обязательства), предусмотренные контрактом; K_i^+ — i -е дополнительное начисление к основе для расчета таможенной стоимости оцениваемых ввозимых товаров (табл. 12.2); K_i^- — i -й вычет из названной основы (табл. 12.3).

Приведем перечень **дополнительных начислений к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате**. При определении таможенной стоимости ввозимых товаров к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате, должны быть дополнительно начислены следующие суммы:

Таблица 12.2

Компоненты корректировки (дополнительные начисления)	Примечания
1	2
K ₁ ⁺ — Первый компонент корректировки цены сделки — расходы, произведенные покупателем на:	
K _{1a} ⁺ — вознаграждения агенту (посреднику), за исключением вознаграждений за оказание услуг, связанных с покупкой товаров;	Если таможенная стоимость декларируется в декларации таможенной стоимости (форма ДТС-1) по товарам нескольких наименований, входящих в одну партию, то указанные расходы распределяются между каждым наименованием товаров пропорционально величинам: • цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за товары; • косвенных платежей (условий или обязательств)
K _{1б} ⁺ — тару и упаковку;	Включается также стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке, если такая тара и упаковка в соответствии с ТН ВЭД России рассматривается как единое целое с оцениваемыми товарами. Если используется многооборотная тара, то ее стоимость (стоимость ее аренды) распределяется пропорционально количеству (весу и т.п.) товара в каждой товарной партии. Пропорциональное распределение должно быть подтверждено документально. К расходам на тару не относятся отдельно оплачиваемые суммы за возврат тары продавцу
K ₂ ⁺ — Второй компонент корректировки цены сделки — соответствующим образом распределенная стоимость следующих товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продаж на экспорт в Россию оцениваемых товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате:	В отношении товаров (услуг), предоставленных покупателем бесплатно, исходят из их полной покупной стоимости, если импортер приобрел их у продавца, не являющегося взаимосвязанным с ним. При отсутствии таких сведений или их документального подтверждения указывается стоимость, определяемая на основе информации об идентичных, однородных товарах (услугах) или товарах (услугах) того же класса и вида. Если такие товары (услуги) произведены (выполнены) покупателем, указываются соответствующие издержки производства, подтвержденные бухгалтерской документацией покупателя. В отношении товаров (услуг), предоставленных покупателем по сниженным ценам, учитывается оговоренная стоимость товаров и услуг за минусом величины, оплаченной продавцом. Если покупателем были оказаны продавцу какие-либо услуги по обработке или переработке сырья и материалов и комплектующих, их доставке, хранению и т.п., то стоимость этих услуг учитывается по той цене, по которой они были произведены или приобретены покупателем
K _{2a} ⁺ — сырья, материалов и комплектующих, которые являются составной частью ввозимых товаров;	

1	2
K_{26}^+ — инструментов, штампов, форм и других подобных предметов, использованных при производстве ввозимых товаров;	Учитывается соответствующим образом распределенная сумма расходов по их приобретению, если покупатель приобрел их у продавца, не являющегося взаимосвязанным с покупателем, либо расходы по их изготовлению, если предметы произведены покупателем или лицом, являющимся взаимосвязанным с покупателем. Распределение осуществляется путем отнесения всей этой стоимости к таможенной стоимости первой партии товаров или к таможенной стоимости иного определенного декларантом количества товаров, которое не может быть меньше количества декларируемых товаров. Такое распределение производится способом, применимым к конкретным обстоятельствам, в зависимости от имеющихся у декларанта документов и в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Если указанные предметы ранее использовались покупателем независимо от того, были ли они приобретены или произведены им, исходная цена их приобретения или производства подлежит уменьшению в целях определения стоимости этих предметов с учетом их использования
K_{28}^+ — материалов, израсходованных при производстве ввозимых товаров;	Учитывается соответствующим образом распределенная их стоимость (например, расходование горюче-смазочных материалов)
K_{2r}^+ — проектирование, разработки, инженерной, конструктивной работы, дизайна, художественного оформления, чертежей и эскизов, выполненных вне территории РФ;	Учитывается соответствующим образом распределенная их стоимость. В отношении предоставленных покупателем этих товаров и услуг (работ), которые были приобретены или арендованы покупателем, учитываются затраты на их приобретение или аренду
K_3^- — Третий компонент корректировки цены сделки — платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые относятся к оцениваемым товарам и которые покупатель прямо или косвенно должен уплатить в качестве условия продажи таких товаров	В качестве таких платежей рассматривается выплачиваемое прямо или косвенно вознаграждение за пользование правами: • на изготовление ввозимых товаров (в т.ч. промышленных образцов и полезных моделей, ноу-хау); • на продажу на экспорт ввозимых товаров (в т.ч. товарных знаков, промышленных образцов); • на использование или перепродажу ввозимых товаров (в т.ч. патентов, авторских прав на литературные, художественные или научные произведения, включая кинематографическую продукцию, технологии производства, представляющие единое целое с импортируемым товаром). Эти платежи должны добавляться к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате, только в том случае, если эти платежи: • относятся к оцениваемым товарам; • прямо или косвенно должны уплачиваться покупателем в качестве условия продажи таких товаров; • уплачиваются в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате.

1	2
	Учитываются платежи, которые покупатель должен выплатить либо непосредственно продавцу, либо третьему лицу в пользу продавца. Если платежи относятся ко всем или нескольким из поставляемых наименований товаров и в соглашении о предоставлении прав на использование таких объектов не приводится распределение платежей за такое использование между отдельными наименованиями товаров, то распределение суммарной величины платежей между наименованиями товаров производится пропорционально стоимости каждого наименования товаров за исключением случаев, когда по желанию декларанта суммарная величина платежей включается в таможенную стоимость с наиболее высоким уровнем налогообложения. По желанию декларанта суммарная величина платежей может быть отнесена к первой партии товаров, в отношении которых предусмотрены такие платежи. Платежи за право воспроизведения товара в РФ в таможенную стоимость не включаются
K_4 — Четвертый компонент корректировки цены сделки — часть дохода, полученного в результате последующей продажи, распоряжения иным способом или использования товаров, которая прямо или косвенно причитается продавцу	
K_5 — Пятый компонент корректировки цены сделки — расходы по перевозке товаров до места прибытия на таможенную территорию РФ	Прибытие товаров на таможенную территорию РФ допускается в установленных пунктах пропуска через Госграницу РФ во время работы таможенных органов. В иных местах товары могут прибывать на таможенную территорию РФ в соответствии с законодательством РФ о Госгранице РФ. Правительство РФ вправе устанавливать пункты пропуска через границу РФ для прибытия на таможенную территорию РФ отдельных видов товаров. Приведенные положения не распространяются на товары, перевозимые морскими (речными), воздушными судами, пересекающими таможенную территорию РФ без остановки в порту или аэропорте, которые расположены на таможенной территории РФ. Учитывается величина расходов до аэропорта, порта или иного места его прибытия на таможенную территорию РФ, если в соответствии с установленными договором условиями поставки перевозка не включена в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате. Если перевозка осуществляется различными видами транспорта, то учитываются суммарные расходы на все виды транспортных средств. Если перевозка осуществлялась безвозмездно или с помощью собственных транспортных средств покупателя,

1	2
	учитывается величина, рассчитанная исходя из действующих на момент транспортировки тарифов. Если у декларанта отсутствуют данные о единых тарифах, то для расчетов должны использоваться данные бухгалтерского учета по калькулированию транспортных расходов. Если декларация таможенной стоимости заполняется на товары нескольких видов, то расходы на перевозку до места прибытия распределяются между товарами различных наименований пропорционально их весу брутто. Указывается место (географический пункт) прибытия товара на таможенную территорию РФ либо место назначения товара на этой территории, расходы до которого в соответствии с условиями поставки оплачиваются покупателем отдельно. Если понесенные покупателем расходы по перевозке от места прибытия до места назначения не могут быть подтверждены документально, то в декларации указывается место назначения. Если разделение расходов по перевозке от места отправления до места прибытия и от места прибытия до места назначения может быть документально подтверждено, то указывается место прибытия. В декларации указываются также понесенные покупателем расходы по таможенному оформлению товара при вывозе из страны экспорта (если таковые имеются)
К₆ — Шестой компонент корректировки цены сделки — расходы по погрузке, выгрузке/перегрузке товаров и операциям, связанным с перевозкой до места прибытия на таможенную территорию РФ	Если декларация таможенной стоимости заполняется на товары нескольких наименований, расходы распределяются между соответствующими товарами пропорционально их весу брутто
К₇ — Седьмой компонент корректировки цены сделки — расходы на страхование в связи с международной перевозкой товаров	Если декларация таможенной стоимости заполняется на товары нескольких наименований, то расходы на страхование распределяются пропорционально их стоимости

Перечисленные дополнительные начисления к цене производятся на основании документально подтвержденных и поддающихся количественному определению сведений с использованием данных бухгалтерского учета покупателя. При отсутствии этих сведений метод 1 не применяется.

При определении таможенной стоимости иные начисления не производятся.

Теперь приведем перечень вычетов из цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате:

Таблица 12.3

Компоненты корректировки (списания)	Примечания
K_1 — расходы на строительство, возведение, сборку, монтаж, обслуживание или оказание технического содействия, производимые после ввоза товаров на таможенную территорию РФ	Учитывается величина понесенных расходов в отношении таких оцениваемых товаров, как промышленные установки, машины или оборудование, в том случае, если контрактом предусмотрены эти работы и в счете-фактуре выделены отдельной строкой соответствующие суммы
K_2 — расходы по перевозке товаров после их прибытия на таможенную территорию РФ	Учитывается величина расходов по перевозке оцениваемых товаров после их прибытия на таможенную территорию РФ до места назначения
K_3 — пошлины, налоги и сборы, взимаемые в РФ	Учитываются суммы пошлин, налогов и сборов, взимаемых в РФ в связи с ввозом и (или) реализацией оцениваемых товаров

Закон РФ «О таможенном тарифе» содержит перечень случаев, когда метод по цене сделки с ввозимыми товарами не может быть использован для определения таможенной стоимости. В частности, метод не может быть использован в следующих случаях (табл. 12.4).

Таблица 12.4

1	Примечания и примеры
Существуют ограничения в отношении прав покупателя на пользование и распоряжение оцениваемыми товарами	Из этого правила предусмотрены исключения. Метод 1 можно применять и при наличии указанных ограничений, если они: • установлены федеральными законами, указами и распоряжениями Президента РФ, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ, а также нормативными актами федеральных органов исполнительной власти. Примером могут быть особые требования к упаковке или ограничения в отношении лиц, наделенных правом импортировать определенные товары (радиоактивные, отравляющие вещества, наркотические средства и др.); • существенно не влияют на цену товара; • ограничивают регион, в котором товары могут быть перепроданы. Например, экспортер наделяет посредника правом продажи товаров на определенной территории в течение согласованного срока. Посредник содействует продвижению товара к конечному потребителю в определенном регионе, в частности, организует техническое обслуживание проданных товаров, обеспечивает потребителей запасными частями и т.д. Посредник обязуется соблюдать интересы экспортера и при продаже придерживаться определенных ограничений, установленных договором о предоставлении права на продажу

1	2
Продажа товаров или их цена зависят от соблюдения условий или обязательств, влияние которых на стоимость товаров не может быть количественно определено	Несколько примеров: • продавец поставяляет определенный товар и оговаривает в договоре его цену с условием, что покупатель дополнительно закупит у него партию другого товара, цена которого не установлена; • договор купли-продажи предусматривает условие исключительной покупки только у данного продавца; • оцениваемый товар – это полуфабрикат, поставляемый с условием, что экспортер получает определенное количество готовых изделий; • выставлены требования встречной поставки товара покупателем либо оказание им каких-либо услуг продавцу, не повлиявших на стоимость этой сделки, и т.д.
Любая часть дохода, полученного в результате последующих продажи товаров, распоряжения ими иным способом или их использования, будет причитаться прямо или косвенно продавцу	Исключением являются случаи, когда могут быть произведены дополнительные начисления
Покупатель и продавец являются взаимосвязанными лицами	Лица являются взаимосвязанными исключительно в том случае, если: • каждое из них является сотрудником или руководителем организации, созданной с участием другого лица; • они являются деловыми партнерами, т.е. связаны договорными отношениями, действуют в целях извлечения прибыли и совместно несут расходы и убытки, связанные с осуществлением совместной деятельности; • они являются работодателем и работником; • какое-либо лицо прямо или косвенно владеет пятью или более процентами выпущенных в обращение голосующих акций обоих лиц, контролирует пять или более процентов выпущенных в обращение голосующих акций обоих лиц или является номинальным держателем пяти и более процентов выпущенных в обращение голосующих акций обоих лиц; • одно из них прямо или косвенно контролирует другое; • оба они прямо или косвенно контролируются третьим лицом; • вместе они прямо или косвенно контролируют третье лицо; • лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя или усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Важно иметь в виду, что факт взаимосвязи сам по себе не должен являться основанием для признания стоимости сделки неприемлемой для определения таможенной стоимости. Если указанная взаимосвязь не повлияла на цену, стоимость сделки должна быть признана приемлемой для определения таможенной стоимости.

1	2
	При осуществлении продажи между взаимосвязанными лицами стоимость сделки должна быть принята таможенными органами и товары оценены, если декларант путем сравнения докажет, что такая стоимость близка к имевшей место в тот же или соответствующий ему период: 1) либо стоимости сделки при продаже идентичных или однородных товаров на экспорт в Россию покупателям, не являющимся взаимосвязанными с продавцом; 2) либо таможенной стоимости идентичных или однородных товаров, определяемой в соответствии с методом 4 (вычитания); 3) либо таможенной стоимости идентичных или однородных товаров, определяемой в соответствии с методом 5 (сложения). При осуществлении сравнения с использованием указанных проверочных величин учитываются представленные декларантом сведения о различиях: • в коммерческих уровнях продажи (оптовом, розничном и ином); • в количестве товаров; • в дополнительных начислениях; • в расходах, которые обычно несет продавец при продажах, если продавец и покупатель не являются взаимосвязанными, по сравнению с расходами, которые не несет продавец при продажах, если продавец и покупатель являются взаимосвязанными. Указанные проверочные величины используются по инициативе декларанта исключительно в целях сравнения и не могут быть использованы в качестве таможенной стоимости

Таможенная стоимость определяется декларантом и заявляется в таможенный орган при декларировании товаров, а таможенные органы осуществляют контроль этой стоимости. Таможенный орган на основании документов и сведений, представленных декларантом, а также на основании имеющейся в его распоряжении информации принимает решение о согласии с избранным декларантом методом определения таможенной стоимости товаров и о правильности ее определения. Если представленные документы и сведения не являются достаточными, у декларанта запрашиваются дополнительные документы и сведения.

При отсутствии необходимых данных либо при обнаружении признаков того, что представленные документы и сведения не являются достоверными и достаточными, таможенный орган вправе принять решение о несогласии с использованием избранного метода определения таможенной стоимости и предложить декларанту определить ее с использованием другого метода.

Если в установленные сроки выпуска товаров процедура определения таможенной стоимости не завершена, выпуск производится при условии обеспечения уплаты таможенных платежей, которые могут быть дополнительно начислены. Таможенный орган сообщает декларанту размер требуемого обеспечения.

Если декларантом не представлены в установленные таможенным органом сроки дополнительные документы и сведения либо обнаружены признаки того, что представленные сведения могут не являться достоверными и достаточными, и если при этом декларант отказался определить таможенную стоимость товаров на основе другого метода, таможенный орган самостоятельно определяет ее. Таможенный орган уведомляет декларанта о своем принятом решении.

До сих пор речь шла о корректировке в сторону повышения или понижения основы для определения таможенной стоимости — цены сделки с оцениваемыми (ввозимыми) товарами. Ее осуществляет декларант при заявлении таможенной стоимости в декларации таможенной стоимости (форма ДТС-1).

Следует также иметь в виду, что предусмотрена и другая корректировка — уже самой заявленной таможенной стоимости и исчисленных таможенных платежей (формы КТС-1 и КТС-2, являющиеся неотъемлемой частью соответствующей грузовой таможенной декларации (ГТД)). Ее осуществляет:

- 1) лицо, подавшее ГТД, если:
 - оно согласно уточнить/скорректировать таможенную стоимость в рамках выбранного им метода либо согласно определить таможенную стоимость с использованием другого метода;
 - товар выпускается с предоставлением обеспечения уплаты таможенных платежей, которые могут быть дополнительно начислены по результатам контроля таможенной стоимости (размер обеспечения рассчитывается таможенным органом);
- 2) должностное лицо таможенного органа, если таможенный орган самостоятельно определяет таможенную стоимость в установленных случаях.

Основной лист (КТС-1) используется для уточнения сведений об одном товаре. При уточнении сведений о нескольких товарах, декларируемых в одной ГТД, используются добавочные листы (КТС-2), каждый из которых дает возможность указывать сведения еще по двум товарам.

При проведении корректировки КТС заполняется на основе принятого таможенным органом решения о таможенной стоимо-

сти товара. Расчет скорректированной таможенной стоимости производится на бланке ДТС. К расчетам уточненной величины таможенной стоимости прилагаются все документы, на основании которых эти расчеты производились.

КТС не заполняется:

- если в сроки выпуска товара процедура определения его таможенной стоимости не завершена, при этом товар выпускается без предоставления обеспечения в установленных случаях;
- в случае корректировки таможенной стоимости, если при этом заявленная величина таможенных платежей не пересчитывается, дополнительные взыскания и возврат платежей не производятся.

КТС заполняется как до выпуска товара, так и после этого. До выпуска товара КТС заполняют:

1) при выявлении:

- технических ошибок;
- несоответствия заявленной величины таможенной стоимости и ее компонентов предъявленным в их подтверждение документам;
- необоснованного выбора метода определения таможенной стоимости;
- некорректного выбора основы для расчета таможенной стоимости;
- несоответствия заявленных в ТД сведений о товаре (его описание, существенно влияющее на качественные и коммерческие характеристики товара, количество, стоимость и др.), повлиявших на величину таможенной стоимости, фактическим сведениям, установленным таможенным органом;
- несоответствия цены товара и таможенной стоимости, заявленной в ГТД, фактической цене и таможенной стоимости, имевшей место на день принятия ГТД, в связи с отклонением количества и качества поставленного товара от количества, заявленного в ГТД, и, соответственно, качества, исходя из которого определялась заявленная таможенная стоимость;

2) при выпуске товара с предоставлением обеспечения таможенных платежей, которые могут быть дополнительно начислены по результатам контроля таможенной стоимости;

3) при самостоятельном определении таможенной стоимости товара таможенным органом в установленных случаях.

После выпуска товара КТС заполняют:

1) при принятии решения по таможенной стоимости товара, выпущенного с предоставлением обеспечения уплаты таможенных платежей, которые могут быть дополнительно начислены;

2) при принятии решения по таможенной стоимости товара, выпущенного без предоставления обеспечения в предусмотренных случаях, если по результатам контроля таможенным органом принято решение о проведении корректировки таможенной стоимости и довызыскании или возврате таможенных платежей;

3) при выявлении после выпуска товара:

- технических и методологических ошибок, допущенных при декларировании товара;
- несоответствия цены товара и таможенной стоимости, заявленной в ГТД, фактической цене товара и таможенной стоимости, имевшей место на день принятия ГТД, в связи с отклонением количества и качества поставленного товара от заявленного количества и качества, исходя из которого определялась заявленная таможенная стоимость;

4) при выявлении в ходе проведения таможенного и валютного контроля после завершения таможенного оформления:

- технических и методологических ошибок;
- дополнительных документов и сведений о товаре, его стоимости и обстоятельствах сделки, не известных на момент таможенного оформления, которые не были учтены при заявлении таможенной стоимости и при расчете суммы таможенных платежей;

5) при выявлении в ходе таможенной ревизии, иных проверок, осуществляемых налоговыми, правоохранительными органами, дополнительных документов и сведений о товаре, его стоимости и обстоятельствах сделки, не известных на момент таможенного оформления либо не учтенных при определении величины таможенной стоимости;

6) в связи с исполнением вступивших в силу решений судебных органов, вынесенных по искам о признании неправомерными решений таможенных органов о корректировке таможенной стоимости, а также по результатам рассмотрения жалоб вышестоящими таможенными органами.

В завершение следует обратить внимание на то, что таможенный орган может воспользоваться правом принять решение о несогласии с использованием избранного декларантом метода определения таможенной стоимости только при отсутствии данных, подтверждающих правильность ее определения, либо при обнаружении признаков того, что представленные документы и сведения не являются достоверными и достаточными.

Метод 2 (по цене сделки с идентичными товарами). Основой для определения таможенной стоимости является цена сделки с иден-

тичными товарами, проданными на экспорт в Россию и вывезенными в Россию в тот же или соответствующий ему период времени, что и оцениваемые товары. Этот метод применяется, когда не может быть использован метод 1.

Для декларирования таможенной стоимости с применением метода 2 и последующих методов используется декларация формы ДТС-2, в которой прежде всего обосновывается выбор данного метода оценки с указанием причин неприменимости метода 1. Здесь же содержится перечень источников информации, использованной для обоснования таможенной стоимости.

Под идентичными понимаются товары, одинаковые во всех отношениях с оцениваемыми товарами, в том числе по следующим параметрам:

- физические характеристики;
- качество и репутация на рынке.

Незначительные расхождения во внешнем виде не могут считаться основанием для отказа в рассмотрении товаров в качестве идентичных, если такие товары в остальном одинаковы по основным перечисленным признакам.

Во внешнеторговой практике нередки случаи, когда в качестве идентичных рассматриваются товары, завозимые в РФ в разобранном (демонтированном) виде, но которые после сборки (монтажа) становятся идентичными оцениваемым товарам. Товары не считаются идентичными, если они произведены не в той же стране, что и оцениваемые товары, или если в отношении этих товаров проектирование, опытно-конструкторская разработка, художественное оформление, дизайн, эскизы, чертежи и иные аналогичные работы были произведены (выполнены) в России. Товары, произведенные иным лицом, нежели производитель оцениваемых товаров, рассматриваются лишь в случаях, когда идентичные товары того же производителя не выявлены на таможенной территории РФ.

Для определения таможенной стоимости методом 2 используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на том же коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и по существу в том же количестве, что и оцениваемые товары.

Если таких продаж не выявлено, используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином коммерческом уровне и в иных количествах, при условии проведения корректировки такой стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне и в количестве. Такая корректировка проводится на основе сведений, подтверждающих обоснованность и точность этой кор-

ректировки, независимо от того, приводит она к увеличению или уменьшению стоимости сделки с идентичными товарами. При отсутствии таких сведений метод 2 не используется.

Порядок корректировки при использовании метода 2 в общем соответствует порядку при использовании метода 1. При определении таможенной стоимости оцениваемых товаров по стоимости сделки с идентичными товарами при необходимости проводится корректировка таможенной стоимости идентичных товаров для учета значительной разницы в расходах

- по перевозке товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию РФ;
- по погрузке, выгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию РФ;
- на страхование в связи с международной перевозкой товаров между оцениваемыми и идентичными товарами, обусловленной различиями в расстояниях перевозки товаров и использованных при этом видах транспорта.

При определении таможенной стоимости методом 2 принимается стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на экспорт в Россию и вывезенными в Россию в тот же или соответствующий ему период времени, что и оцениваемые товары. Стоимостью сделки с идентичными товарами является их таможенная стоимость, принятая таможенным органом, то есть цена, фактически уплаченная или подлежащая уплате за идентичные товары при их продаже в РФ соответствующим образом скорректированная.

Корректировки могут быть как со знаком (+), если они увеличивают стоимость сделки с идентичными товарами, так и со знаком (–), если они уменьшают стоимость сделки с идентичными товарами.

Корректировка на количество или коммерческий уровень проводится на основе сведений, подтверждающих обоснованность и точность корректировок. При их отсутствии метод 2 не используется.

Факт существования различия в количестве или коммерческом уровне сам по себе не должен являться основанием для проведения корректировки. Такие корректировки не проводятся, если различия в коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) или в количестве не повлияли на расхождение в цене.

При корректировке *на количество* (–, +) принимается величина, на которую должна быть уменьшена или увеличена стоимость

сделки с идентичными товарами за количество меньшее или большее, чем количество оцениваемых товаров. Указанная величина рассчитывается таким образом, как если бы идентичные товары были проданы в том же количестве, что и товары оцениваемые. Эта корректировка не осуществляется, если идентичные товары проданы по существу в том же количестве, что и товары оцениваемые.

При корректировке *на коммерческий уровень* (–, +) принимается величина, на которую должна быть уменьшена или уменьшена стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином, чем оцениваемые товары коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином). Указанная величина рассчитывается таким образом, как если бы идентичные товары были проданы на том же коммерческом уровне, что и оцениваемые товары. Эта корректировка не осуществляется, если идентичные товары проданы на том же коммерческом уровне, что и товары оцениваемые.

Корректировка *на разницу в расходах по перевозке* товаров до места прибытия на таможенную территорию РФ (–, +), а также *на разницу в расходах на страхование* в связи с международной перевозкой товаров (–, +) оцениваемые товары перевозятся по другому маршруту или другим видом транспорта и (или) соответствующие расходы в отношении оцениваемых товаров существенно отличаются от таких расходов, включенных в стоимость сделки с идентичными товарами.

Корректировка производится также *на разницу в расходах по погрузке, выгрузке/перегрузке* товаров и операциям, связанным с перевозкой до места прибытия на таможенную территорию РФ.

Итоговая основа для расчета таможенной стоимости складывается из цены сделки с идентичными товарами, указанной в соответствующем внешнеторговом контракте, а также сальдо отрицательной и положительной суммы рассмотренных корректировок.

При применении рассматриваемого метода зачастую выявляется более одной цены сделки по идентичным товарам (с учетом рассмотренных корректировок). В этих случаях для определения таможенной стоимости ввозимых товаров применяется самая низкая из них.

Метод 3 (по цене сделки с однородными товарами). Основой для определения таможенной стоимости является цена сделки с однородными товарами, проданными на экспорт в Россию и вывезенными в Россию в тот же или соответствующий ему период времени,

что и оцениваемые товары. Этот метод применяется, когда не могут быть использованы методы 1 и 2.

Под однородными понимаются товары, не являющиеся идентичными, но имеющие схожие характеристики и состоящие из схожих компонентов. Это позволяет им выполнять те же функции, которые выполняют оцениваемые товары, и быть с ними коммерчески взаимозаменяемыми. При определении однородности товаров учитываются следующие их характеристики:

- качество,
- репутация,
- наличие товарного знака.

Товары не считаются однородными, если они не произведены в той же стране, что и оцениваемые товары, или если в отношении этих товаров проектирование, опытно-конструкторская разработка, художественное оформление, дизайн, эскизы, чертежи и иные аналогичные работы были произведены (выполнены) в России. Товары, произведенные иным лицом, нежели производитель оцениваемых товаров, рассматриваются лишь в случаях, когда однородные товары того же производителя не выявлены на таможенной территории РФ.

При использовании метода 3 следует руководствоваться теми же правилами, что и при методе 2. Это относится, в частности, и к решению принципиального вопроса о правомерности применения цены сделки с однородными товарами для определения таможенной стоимости оцениваемых товаров, и к порядку корректировки таможенной стоимости, определяемой по цене сделки с однородными товарами, и к применению самой низкой цены в случае выявления более одной цены сделки по однородным товарам.

Метод 4 (метод вычитания стоимости). Этот метод применяется, когда не могут быть использованы методы 1–3, за исключением случаев, когда по заявлению декларанта применяется обратный порядок применения метода вычитания и метода сложения. Метод вычитания при определении таможенной стоимости применяется, если оцениваемые, идентичные или однородные товары продаются (отчуждаются) на территории РФ в неизменном состоянии. Это означает, что метод 4 ориентирован на последующие сделки купли-продажи ввезенного товара на внутреннем рынке России.

Основой для определения таможенной стоимости является цена единицы оцениваемых, идентичных или однородных товаров, по которой их наибольшее количество продается лицам, не явля-

ющимися взаимосвязанными с лицами, осуществляющими продажу в России.

Если оцениваемые (идентичные или однородные) товары продаются в РФ в том же состоянии, в котором они сюда ввозятся, в качестве основы для определения таможенной стоимости принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых (идентичных или однородных) товаров продается лицам, не являющимся взаимосвязанными с лицами, осуществляющими продажу в России, в тот же или соответствующий ему период времени, в который осуществляется ввоз оцениваемых товаров. При этом основа для определения таможенной стоимости корректируется путем вычетов следующих сумм:

- вознаграждений посреднику, обычно выплачиваемых или подлежащих выплате, либо надбавок к цене, обычно производимых для получения прибыли и покрытия коммерческих и управленческих расходов в связи с продажей в РФ товаров того же класса или вида, в том числе ввезенных из других стран;
- обычных расходов на осуществленные в России перевозку, страхование, а также связанных с такими операциями расходов;
- таможенных пошлин, налогов, сборов, а также установленных налогов, подлежащих уплате в связи с ввозом товаров или с их продажей в России, включая региональные и местные налоги;
- стоимости, добавленной в результате переработки (обработки) ввезенных товаров.

Если же названные товары не продаются в РФ в названный период, таможенная стоимость оцениваемых товаров определяется на основе цены единицы товара, по которой ввезенные товары продаются в России в количестве, достаточном для установления цены за единицу такого товара, в том же состоянии, в котором они были ввезены, на самую раннюю дату по отношению ко дню пересечения оцениваемыми товарами таможенной границы РФ, но не позднее чем по истечении 90 дней после пересечения.

Если названные товары не продаются в России в том же состоянии, в каком они были ввезены, по заявлению декларанта таможенная стоимость определяется на основе цены единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых товаров продается после их переработки (обработки) лицам, не являющимся взаимосвязанными с лицами, осуществляющими продажу в России, при условии вычета стоимости, добавленной в результате переработки (обработки), наряду с другими названными выше суммами.

Вычеты стоимости, добавленной в результате переработки (обработки), производятся на основе объективных и поддающихся количественному определению данных, относящихся к стоимости переработки (обработки).

Приведенные положения для определения таможенной стоимости не используются, если:

- в результате дальнейшей переработки (обработки) ввезенные товары теряют свои индивидуальные признаки, за исключением случаев, когда, несмотря на потерю товарами этих признаков, величина добавленной стоимости может быть точно определена;
- ввезенные товары составляют незначительную часть в товарах, продаваемых на внутреннем рынке России, и по этой причине стоимость ввезенных товаров не может оказать существенного влияния на стоимость продаваемых товаров.

Возможность применения вычетов сумм, связанных с переработкой (обработкой), определяется в каждом конкретном случае.

Сумма прибыли и коммерческих и управленческих расходов (включая расходы по реализации товаров) рассматривается как надбавка к цене, покрывающая указанные расходы, а также обеспечивающая получение прибыли в связи с продажей ввезенных товаров того же класса или вида.

Сумма прибыли и коммерческих и управленческих расходов учитывается в целом и определяется на основе информации, предоставленной декларантом, если сведения о прибыли и коммерческих и управленческих расходах сопоставимы со сведениями, имеющими место при продажах в России товаров того же класса или вида. Если сведения, используемые декларантом, не сопоставимы с имеющимися в распоряжении таможенного органа сведениями, таможенный орган может определить сумму прибыли и коммерческих и управленческих расходов на основе имеющихся у него сведений.

Вопрос о том, являются ли оцениваемые товары и товары, с которыми они сравниваются, товарами того же класса или вида, должен решаться отдельно в каждом конкретном случае. При этом рассматриваются продажи в России возможно более узкой группы или ряда ввезенных товаров того же класса или вида, включая оцениваемые, в отношении которых может быть предоставлена информация.

Метод 5 (метод сложения стоимости). Основой для определения таможенной стоимости является расчетная стоимость товаров, определяемая путем сложения:

1) расходов по изготовлению или приобретению материалов и расходов на производство, а также на иные операции, связанные с производством ввозимых товаров;

2) суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов, эквивалентные той величине, которая обычно учитывается при продажах товаров того же класса или вида, что и оцениваемые товары, которые производятся в стране экспорта для вывоза в Россию;

3) расходов по перевозке товаров до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию РФ;

4) расходов по погрузке, выгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой до аэропорта, морского порта или иного места прибытия товаров на таможенную территорию РФ;

5) расходов на страхование в связи с международной перевозкой товаров.

Расходы, указанные в п. 1, определяются на основе сведений, представленных их производителем или от его имени. Основой указанных сведений являются коммерческие счета производителя товаров при условии, если такие счета соответствуют правилам бухгалтерского учета, принятым в стране производства. Сюда включаются следующие расходы:

1) на тару, если для таможенных целей она рассматривается как единое целое с товарами;

2) на упаковку, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;

3) соответствующим образом распределенная стоимость следующих товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продажей на экспорт в Россию оцениваемых товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате:

- сырья, материалов и комплектующих, которые являются составной частью ввозимых товаров;
- инструментов, штампов, форм и других подобных предметов, использованных при производстве ввозимых товаров;
- материалов, израсходованных при производстве ввозимых товаров;
- проектирования, разработки, инженерной, конструкторской работы, дизайна, художественного оформления, чертежей и

эскизов, произведенных (выполненных) в любой стране, за исключением России, и необходимых для производства оцениваемых товаров. При этом их стоимость включается в пределах, оплаченных производителем.

Суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов учитываются в целом и определяются на основе сведений, представленных производителем или от его имени. Если эти сведения не соответствуют имеющимся в распоряжении таможенного органа аналогичным сведениям, то расчет суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов может быть осуществлен на основе сведений, полученных из других источников. При этом используются сведения о продажах товаров, произведенных в той же стране, что и оцениваемые. Вопрос о том, являются ли оцениваемые товары и товары, с которыми они сравниваются, товарами того же класса или вида, должен решаться в каждом конкретном случае. При этом рассматриваются продажи на экспорт в Россию возможно более узкой группы или ряда товаров того же класса или вида, включая оцениваемые, в отношении которых может быть предоставлена информация.

Если для расчета суммы прибыли и коммерческих и управленческих расходов используются имеющиеся у таможенного органа сведения, то по заявлению декларанта таможенный орган обязан предоставить произведенные на их основе расчеты и указать источник сведений.

Понятно, что использование метода 5 возможно лишь при готовности производителя-нерезидента предоставить российским таможенным органам сведения об издержках производства и содействовать последующей их проверке. Затраты, осуществленные в РФ, включаются в таможенную стоимость только в той мере, в которой они оплачиваются производителем. Не допускается повторный учет издержек.

Сумма прибыли, обычно получаемая экспортером в результате поставок в РФ товаров, также определяется на основе данных, полученных от производителя или от лиц, действующих от его имени. Таможенные органы обращают внимание на соответствие заявленных производителем данных тем показателям, которыми характеризуются продажи товара того же класса или вида, что и оцениваемые товары, осуществляемые производителями в стране экспорта для вывоза в РФ.

Метод 6 (резервный метод). Если таможенная стоимость не может быть определена декларантом в результате последовательного при-

менения всех вышеперечисленных методов или таможенные органы аргументировано полагают, что эти методы нельзя было использовать, таможенная стоимость оцениваемых товаров определяется и обосновывается с учетом мировой таможенной практики, совместимой с принципами и общими положениями Закона РФ «О таможенном тарифе», на основе данных, имеющихся в России.

Особенностью метода 6 является то, что в отличие от предыдущих методов он не устанавливает какую-либо специальную исходную базу оценки (по методу 1, например, таковой является цена сделки с ввозимыми товарами, по методу 2 — цена сделки с идентичными товарами, по методу 5 — калькуляция издержек на производство и продажу товаров на экспорт и т.д.).

Таможенная стоимость товаров при использовании метода 6 определяется в том же порядке, что и при использовании всех ранее рассмотренных методов. Но они используются при этом «гибко». Ранее было показано, какие обстоятельства не позволяли применять определенный метод и переходить к следующему методу. Однако после того, как пришлось отказаться от всех методов, не остается ничего другого, как вернуться к тому, от чего отказались ранее, но пользоваться прежними методами «гибко». В частности, допускается следующее:

1) за основу для определения таможенной стоимости может быть принята стоимость сделки с идентичными или однородными товарами, произведенными в стране иной, чем страна, в которой были произведены оцениваемые товары;

2) при определении таможенной стоимости на основе стоимости сделок с идентичными или однородными товарами допускается разумное отклонение от установленных требований о том, что они должны быть ввезены в тот же или соответствующий ему период времени, что и оцениваемые товары;

3) за основу для определения таможенной стоимости может быть принята таможенная стоимость идентичных или однородных товаров;

4) при определении таможенной стоимости на основе метода вычитания допускается отклонение от установленного срока.

Напомним: ранее все эти обстоятельства заставили отказаться от всех предыдущих методов.

Метод 6 может применяться при соблюдении ряда требований:

- используемые данные должны быть документально обоснованы;

- товары, цены по которым используются для расчета таможенной стоимости ввозимых товаров, должны быть максимально сходны с ввозимыми. Подбирая аналоги ввозимым товарам, таможенные органы должны сделать все, чтобы найти идентичные товары, при их отсутствии — однородные; если же и такие товары не удастся обнаружить, то в качестве аналогов рассматриваются товары того же класса или вида;
- цена подобранного аналога должна соотноситься с конкретным товаром таким способом, который позволяет корректно идентифицировать его (коммерческое наименование товара, его описание, сведения о производителе, материал, технические параметры и пр.).

Иными словами, метод 6 вовсе не означает замену цены сделки с ввозимыми товарами ценой сделки с произвольно назначенными таможенными органами товарами. Напротив, мировая практика трактует этот метод как гибкое использование всех предыдущих методов: при его использовании следует соблюдать те же принципы, что и при методах 1–5.

При определении таможенной стоимости по методу 6 в качестве базы для таможенной оценки могут использоваться также ценовые данные из нейтральных источников информации:

- каталогов независимых фирм («Евротакс», «ОТТО» и др.);
- изданий, содержащих описание того или иного товара, в том числе структуру цены на него;
- официальных прейскурантов цен на товары либо торговых предложений фирм по поставкам товаров и их ценам;
- биржевых котировок цен.

Поскольку метод 6 чаще всего базируется на использовании данных по другим сделкам, а также разрешенной ценовой информации, следует учитывать базовые, исходные условия конкретных сделок (количество товара, коммерческий уровень его продажи, наличие скидок с цены, условия поставки, схема платежей и пр.). Таможенная стоимость при этом должна содержать обязательные составляющие, используемые при методах 1, 4 и 5.

При применении резервного метода таможенный орган предоставляет декларанту имеющуюся в его распоряжении ценовую информацию. Местные таможенные органы формируют собственные справочно-информационные базы ценовых данных, ориентированные на номенклатуру товаров, ввозимых через данный таможенный орган. Базы данных формируются на основе информации, содержащейся в ГТД и ДТС. Дополнительными источниками яв-

ляются данные местных ценовых, внешнеторговых, биржевых организаций, данные о тарифах на перевозку и страхование грузов, стоимость погрузочно-разгрузочных работ, комиссионных и брокерских услуг, лицензионные платежи, торговые скидки и наценки. Таможенные органы регулярно получают из ФТС справочники цен мирового рынка.

Полученные из перечисленных источников справочные цены обязательно должны быть скорректированы с учетом условий поставки.

При всем том, что использование метода 6 предполагает гибкое применение методов таможенной оценки 1–5, Закон «О таможенном тарифе» содержит прямые запреты некоторых видов цен; следующие виды цен не могут использоваться в качестве основы определения таможенной стоимости:

- цена на товары на внутреннем рынке страны экспорта (страны вывоза);
- цена товара, поставляемого из страны его вывоза в третьи страны;
- цена на внутреннем рынке России на товары, произведенные здесь;
- иные расходы, нежели расчетная стоимость, которая была определена для идентичных или однородных товаров.

Для определения таможенной стоимости по методу 6 нельзя использовать произвольно установленную или достоверно не подтвержденную цену товара. Нарушения этого правила связаны, например, с тем, что для таможенной оценки ввозимого товара используется не конкретный аналог, а средние данные по обобщенным группам товаров (станки сверлильные, часы наручные, масло животное и пр.).

Налоговый период. Как отмечалось ранее, налоговый период — срок, в течение которого завершается формирование налоговой базы, окончательно определяется размер налоговых обязательств. Налоговый период является основной составляющей в процедуре исчисления налога. До его окончания нельзя приступать к определению и исчислению налоговой базы налога и самого налога. Налоговый период служит также ориентиром при установлении сроков уплаты налогов. Эти сроки могут наступить только после окончания налогового периода.

Однако в законодательных актах для некоторых из взимаемых в настоящее время налогов и сборов налоговый период не определен.

Не определен налоговый период и для таможенной пошлины. Единственно приемлемым обоснованием «ненужности» этого элемента обложения таможенными пошлинами является то, что налоговая база — таможенная стоимость товаров — определяется не за какой-либо период (который и признавался бы налоговым периодом), а в момент пересечения товарами таможенной границы в рамках конкретного внешнеторгового контракта. Такой порядок имеет свое объяснение:

- номенклатура перемещаемых товаров, как правило, весьма многочисленна даже для одного конкретного декларанта;
- к каждому товару применяется своя ставка, причем в одном случае — адвалорная, в других — либо специфическая, либо комбинированная;
- товары перемещаются в разное время года, и потому могут применяться сезонные ставки;
- разные, а часто и одинаковые товары происходят из стран, пользующихся в России неодинаковыми преференциальными режимами, некоторые товары происходят из стран, на которые преференции вовсе не распространяются, а для некоторых товаров страна происхождения не установлена;
- условия сделок существенно различаются, и применение в каждом случае своих методов определения таможенной стоимости и приемов ее корректировки делает всякое суммирование «нарастающим итогом с начала налогового периода» непоказательным, не имеющим экономического смысла.

Учитывая сказанное, некорректно по существу и сложно с точки зрения организационной (налогового администрирования) исчислять базу обложения пошлинами по совокупности несопоставимых и разнородных операций конкретного декларанта за некоторый промежуток времени. В этих условиях единственно правильным следует признать порядок обложения применительно к каждой конкретной сделке.

После того как определена налогооблагаемая база, к ней для определения суммы таможенной пошлины следует применить установленную **ставку пошлины** (проще говоря, перемножить величину базы и ставку). Согласно НК РФ налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ. Ставки федеральных налогов могут устанавливаться также федеральным Правительством в порядке и пределах, определенных налоговым и таможенным законодательством

(именно таков порядок установления ставок таможенных пошлин).

Законодательство предоставляет широкие возможности для дифференциации ставок. Путем дифференциации ставок таможенных пошлин происходит удорожание ввозимых (вывозимых) товаров в зависимости от целей и приоритетов экономической и торговой политики. Высокие ставки устанавливаются на товары, создающие конкуренцию отечественным производителям. При этом зачастую тарифы на ввозимые промышленные товары строятся с использованием принципа эскалации ставок таможенных пошлин: ставки возрастают по мере роста степени их обработки. Сырье может ввозиться беспошлинно или по крайне низким ставкам, полуфабрикаты — по невысоким ставкам, а готовые изделия облагаются достаточно жестко.

Ставки таможенных пошлин, устанавливаемые Правительством, едины на всей территории РФ и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары, видов сделок и других факторов.

Для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров Правительством РФ могут устанавливаться сезонные пошлины. В этот период ставки таможенных пошлин, предусмотренные таможенным тарифом, не применяются. Срок действия сезонных пошлин не может превышать шести месяцев в году. От других временных мер таможенно-тарифного регулирования (антидемпинговых, компенсационных и специальных пошлин) сезонные пошлины отличаются тем, что связаны с периодическими, сезонными колебаниями конъюнктуры соответствующих товарных рынков.

В таможенной практике нашли применение разные виды ставок пошлин. Существует несколько принципов классификации ставок таможенных пошлин — в зависимости:

- от вида товара (его позиции в Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности — ТН ВЭД);
- страны происхождения товара;
- количественного выражения предмета налогообложения;
- порядка установления ставок.

Таможенный тариф представляет собой результат систематизации ставок таможенных пошлин в зависимости от вида товара, перемещаемого через таможенную границу. Он является основным инструментом, с помощью которого организуются таможенно-тарифные отношения.

Ставки таможенных пошлин ставятся в зависимость прежде всего от вида товара (его позиции в ТН ВЭД) и от страны его происхождения. Каждый перемещаемый через таможенную границу товар должен найти свое место в *товарной номенклатуре таможенного тарифа*. В таможенных целях все товары, обращающиеся в международной торговле, систематизированы в ТН ВЭД. Классификация товаров в таможенных целях позволяет идентифицировать товары, выступающие предметом таможенного регулирования. От места товара в ТН ВЭД зависит выбор ставки таможенного тарифа (а стало быть, тяжесть таможенного обложения), возможность применения в отношении конкретного товара мер экономической политики (квотирования, лицензирования) и т.д.

Каждый товар, включенный в таможенный тариф, идентифицируется в его номенклатуре под определенным наименованием, которому соответствует строка тарифа со ставкой пошлины.

ТН ВЭД РФ, номенклатура действующего Таможенного тарифа РФ определяются федеральным Правительством исходя из принятых в международной практике систем классификации товаров. Ранее существовали десятки автономных национальных систем классификации товаров. Товары группировались по наименованию в алфавитном порядке, по принципу происхождения (продукты животного происхождения, минералы и т.д.), по степени обработки (сырье, полуфабрикаты, готовые изделия) с использованием обоих методов.

В основу современной ТН ВЭД положена Гармонизированная система описания и кодирования товаров (ГС), к которой Россия присоединилась с 1 января 1997 г. ГС является многоцелевой классификационной системой, используемой для публикации таможенных тарифов, ведения статистики внешней торговли, организации транспортно-экспедиторских операций и т.д. С 1 января 1997 г. в РФ действовала ТН ВЭД СНГ, принятая государствами СНГ (по Соглашению от 3 ноября 1995 г.). С 1 апреля 2000 г. в РФ действует ТН ВЭД России. ТН ВЭД России основана на ГС и ТН ВЭД СНГ.

ТН ВЭД строится следующим образом:

- первые шесть знаков соответствуют коду товара согласно ГС;
- те же шесть знаков плюс седьмой и восьмой знаки — коду товара по Комбинированной номенклатуре Европейского союза (КН ЕС);
- девятый знак ТН ВЭД России соответствует коду товара по ТН ВЭД СНГ (детализация товарной позиции с учетом интересов стран СНГ);

- десятый знак ТН ВЭД России детализирует товарную позицию с учетом интересов России. При детализации ТН ВЭД учитывается, является ли товар квотируемым, лицензируемым, сертифицируемым, требуется ли индивидуальный подход к товару при исчислении таможенных пошлин, НДС, акцизов и т.д. Таким образом, 9-значная ТН ВЭД СНГ сохраняется в качестве международной основы 10-значной ТН ВЭД России, а потому обязательства России по ГС и Соглашению о единой ТН ВЭД СНГ не нарушаются. Следует обратить внимание на то, что в настоящее время во многих случаях девятый и десятый знаки ТН ВЭД проставляются как «0», что означает отсутствие национальной детализации на сегодня.

В качестве примера приведем код ТН ВЭД России по одному из товаров — 7605110000 (алюминиевая проволока диаметром сечения свыше 7 мм):

7	6	0	5	1	1	0	0	0	0
группа									
алюминий и изделия из него									
товарная позиция									
алюминиевая проволока									
товарная субпозиция									
алюминиевая проволока диаметром сечения свыше 7 мм									
товарная подсубпозиция									
отсутствие национальной детализации на сегодня в странах ЕС, СНГ и в России									

Решение о классификации товаров в таможенных целях принимается таможенным органом по заявлению лица, заключившего внешнеторговую сделку или являющегося грузополучателем товара. Для этого до начала таможенного оформления в таможенный орган направляется запрос, который должен содержать все сведения, необходимые для принятия классификационного решения. Решение должно быть принято в течение 30 дней со дня получения запроса.

Таможенные органы наделены правом принимать предварительное решение относительно классификации товаров, их таможенной стоимости и страны происхождения и др. За принятие предварительного решения взимается плата.

Важным фактором, определяющим режим налогообложения ввозимых товаров, является **страна их происхождения**. Принципы определения страны происхождения товара, закрепленные в рос-

сыйском таможенном законодательстве, основываются на существующей международной практике.

Определение страны происхождения товаров осуществляется на основании имеющихся документов и сведений, в том числе сертификатов о происхождении товаров, в случаях когда предоставление таких сертификатов является обязательным. Это определение проводится в соответствии:

- с Соглашением о Правилах определения происхождения товаров развивающихся стран при предоставлении тарифных преференций в рамках Общей системы преференций от 12.04.96 г.;
- Правилами определения страны происхождения товаров, утвержденными Решением Совета глав правительств СНГ от 30.11.2000 г.;
- Законом РФ «О таможенном тарифе».

Под страной происхождения товара понимается страна, в которой товар был полностью произведен или подвергнут достаточной переработке. Полностью произведенными в данной стране являются:

1) полезные ископаемые, добытые из недр данной страны, в ее территориальном море или на его морском дне;

2) продукция растительного происхождения, выращенная или собранная в данной стране;

3) животные, родившиеся и выращенные в данной стране;

4) продукция, полученная в данной стране из выращенных в ней животных;

5) продукция, полученная в результате охотничьего и рыболовного промысла в данной стране;

6) продукция морского рыболовного промысла и другая продукция морского промысла, полученная судном данной страны;

7) продукция, полученная на борту перерабатывающего судна данной страны исключительно из продукции, указанной в предыдущем пункте;

8) продукция, полученная с морского дна или из морских недр за пределами территориального моря данной страны, при условии, что данная страна имеет исключительные права на разработку этого морского дна или этих морских недр;

9) отходы и лом, полученные в результате производственных или иных операций по переработке в данной стране, а также бывшие в употреблении изделия, собранные в данной стране и пригодные только для переработки в сырье;

10) продукция высоких технологий, полученная на космических объектах, находящихся в космическом пространстве, если

данная страна является государством регистрации соответствующего космического объекта;

11) товары, изготовленные в данной стране исключительно из продукции, указанной в предыдущих пунктах.

Если же в производстве товаров участвуют две страны и более, страной происхождения считается страна, в которой были осуществлены последние операции по переработке или изготовлению товаров, отвечающие критериям достаточной переработки:

- изменение товарной позиции (классификационного кода товара) по ТН ВЭД на уровне любого из первых четырех знаков, произошедшее в результате переработки товара;
- выполнение производственных или технологических операций, достаточных или недостаточных для того, чтобы товар считался происходящим из той страны, где эти операции имели место. На практике это сводится к составлению перечня производственных или технологических процессов, достаточных или недостаточных для того, чтобы товар считался происходящим из той страны, где эти операции осуществлены;
- правило адвалорной доли — изменение стоимости товара, когда процентная доля стоимости использованных материалов или добавленной стоимости достигает фиксированной доли цены поставляемого товара.

При этом общим является первый критерий. Впрочем, при его использовании применяются так называемые списки исключений, содержащие перечень производственных или технологических операций, которые, хотя и ведут к изменению товарной позиции, не считаются признаками достаточной переработки или считаются таковыми лишь при соблюдении определенных условий.

Необходимость точного определения страны происхождения обуславливается развитием экономических интеграционных процессов, созданием многочисленных зон беспошлинной торговли, распространением преференциальных соглашений и т.д. Поскольку все это сопровождается появлением различных условий налогообложения, появляются недобросовестные декларанты, старающиеся путем подмены страны происхождения получить незаконные налоговые льготы.

Для удостоверения происхождения товара из данной страны необходимо представить декларацию о происхождении товара или в случаях, определяемых Правительством РФ, — сертификат о происхождении товара. Декларация составляется в произвольной форме, если в ней указаны сведения, позволяющие определить эту

страну. В качестве декларации могут использоваться коммерческие или любые другие документы, имеющие отношение к товарам, содержащие заявление о стране происхождения, сделанное изготовителем, продавцом или экспортером в связи с вывозом товаров.

Сертификат о происхождении товара выдается компетентными органами или организациями:

- данной страны;
- или страны вывоза, если в ней сертификат выдается на основе сведений, полученных из страны происхождения.

Устанавливает порядок определения страны происхождения товара Правительство РФ. Им же устанавливается особый порядок выдачи сертификата о происхождении. При вывозе товаров из РФ сертификат выдается органами или организациями, уполномоченными Правительством РФ, если указанный сертификат необходим по условиям контракта, по национальным правилам страны ввоза или если наличие указанного сертификата предусмотрено международными договорами РФ.

В сертификате экспортер письменно декларирует, что товар удовлетворяет соответствующему критерию происхождения. Сертификат содержит также письменное удостоверение выдавшего его органа о том, что представленные экспортером в сертификате сведения соответствуют действительности.

Используются сертификат по форме «А» и сертификат «СТ-1». Первая форма сертификата подтверждает факт происхождения товаров из развивающихся и наименее развитых стран, на которые распространяется национальная система преференций РФ. При этом должно соблюдаться правило прямой отгрузки и непосредственной закупки.

Непосредственнокупаемым считается товар, приобретенный импортером у лица, зарегистрированного в качестве субъекта предпринимательской деятельности в развивающейся стране, на которую распространяется тарифный преференциальный режим.

Прямой поставкой считается поставка товаров, транспортируемых из развивающейся страны, на которую распространяется тарифный преференциальный режим, в страну, предоставившую тарифные преференции, без провоза через территорию другого государства. Правилу прямой поставки отвечают также товары, транспортируемые через территорию одной или нескольких стран вследствие географических, транспортных, технических или экономических причин, при условии, что товары в странах транзита,

в том числе при их временном складировании на территории этих стран, находятся под таможенным контролем.

В удостоверение происхождения товара с таможенной территории государства — участника СНГ таможенным органам представляется сертификат о происхождении по форме СТ-1.

Сертификат о происхождении представляется одновременно с таможенной декларацией и другими документами, необходимыми для таможенного оформления.

Поскольку сертификат происхождения товаров необходим для получения льгот по уплате таможенных платежей, по целому ряду товаров предусматривается обязательное подтверждение достоверности сертификатов.

Страна происхождения товара может быть указана при маркировке груза, в коммерческом счете, иных внешнеторговых документах. Так, при ввозе небольших партий товаров (таможенной стоимостью до 5000 долл.) экспортер может декларировать страну происхождения товара на счете-фактуре или других товаросопроводительных документах. В случаях, предусмотренных таможенным законодательством РФ и международными договорами, в качестве документов, удостоверяющих происхождение товаров, могут использоваться транспортные или другие товаросопроводительные документы.

При отсутствии документов, подтверждающих страну происхождения, если они обязательны для предоставления тарифных преференций, в отношении таких товаров подлежат уплате пошлины по ставкам, применяемым к товарам, происходящим из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают РНБ. В этом случае применяется (восстанавливается) преференциальный режим или РНБ при условии подтверждения страны происхождения данных товаров до истечения одного года со дня принятия ТД. При этом суммы уплаченных пошлин и налогов возвращаются.

Декларант определяет происхождение товара самостоятельно. Для отдельных категорий товаров ФТС может устанавливать требование получения и обязательного представления для проведения таможенного оформления решения таможенного органа о подтверждении страны происхождения товара, а также определять порядок его получения и представления.

Таможенные органы принимают решения о стране происхождения товаров:

- в случае выявления неправильного заявления декларантом страны происхождения товаров;

- по запросам, поданным в соответствующие таможенные управления и ФТС в соответствии с порядком, установленным ФТС;
- по запросам органов законодательной, исполнительной, судебной власти, органов прокуратуры, Всемирной таможенной организации, таможенных органов зарубежных стран, представительств иностранных государств, нижестоящих таможенных органов.

Ставки ввозных таможенных пошлин по каждой товарной подгруппе ТН ВЭД ставятся в зависимости от страны происхождения товаров. Так, товары, происходящие из государств, которым РФ предоставляет в торгово-политических отношениях *режим наиболее благоприятствуемой нации (РНБ)*, облагаются по предельным (базовым) ставкам.

Принцип РНБ, по существу, сводится к следующему: при РНБ стороны обязуются предоставить друг другу все выгоды, которые они предоставили в прошлом или предоставят в будущем какому-либо третьему государству.

РНБ следует отличать от национального режима, который представляет собой оговорку, включаемую в торговые договоры и соглашения, в силу которой юридическим и физическим лицам и торговым судам одного договаривающегося государства предоставляются на территории другого договаривающегося государства те же самые права, льготы и привилегии, какие предоставляются ее собственным юридическим и физическим лицам, а также торговым судам.

Россия устанавливает РНБ путем заключения двусторонних торговых договоров и соглашений. В настоящее время этим режимом, предоставленным Россией, пользуются свыше 120 стран.

В отношении товаров, происходящих из государств, которым РФ не предоставляет РНБ либо страна происхождения которых не установлена, применяются базовые ставки, увеличенные вдвое.

Россия, следуя мировой таможенной традиции, предоставляет право пользоваться своей национальной системой преференций. Национальная система преференций включает следующие основные элементы:

- 1) перечень развивающихся стран — пользователей системы преференций РФ;
- 2) перечень наименее развитых стран-пользователей;
- 3) перечень товаров, происходящих из развивающихся и наименее развитых стран, в отношении которых при ввозе на территорию РФ предоставляются тарифные преференции.

Национальная система преференций РФ пересматривается Правительством РФ не чаще чем один раз в год на основании мотивированного представления Минэкономразвития и МИД.

В отношении товаров, происходящих из развивающихся стран — пользователей национальной системы преференций РФ (свыше 100 государств), применяются ставки в размере $\frac{3}{4}$ базовой ставки. Одновременно свыше 40 наименее развитых государств (по классификации ООН к ним относятся государства с крайне низким доходом на душу населения) также пользуются этой системой преференций РФ. Товары, происходящие из этих государств, пошлинами вовсе не облагаются.

В особом порядке устанавливается режим обложения пошлинами товаров, происходящих из государств, образующих вместе с РФ зону свободной торговли или таможенный союз либо подписавших соглашения, имеющие целью создание такой зоны или такого союза. В этих случаях применяется режим ввоза товаров, предусмотренный соответствующими международными договорами и соглашениями. В отношении таких товаров допускается установление тарифных преференций в виде освобождения от оплаты пошлины или снижения ставок.

В зависимости от страны происхождения товара ставки пошлин классифицируются:

- на базовые, которыми облагаются товары по каждой товарной подсубпозиции ТН ВЭД, происходящие из государств, которым в торговле с данной страной Россией предоставлен РНБ. В действующем Таможенном тарифе РФ содержатся именно базовые ставки;
- преференциальные, представляющие собой разновидность льготных ставок в отношении товаров из отдельных стран или групп стран. Такие ставки применяются в торговле с развивающимися странами. Общая система преференций стала создаваться Конференцией ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД) с 1971 г. (последняя редакция — от 05.06.80 г.): промышленно развитые страны предоставляют тарифные льготы развивающимся странам в одностороннем порядке. В настоящее время импорт из наименее развитых стран осуществляется преимущественно беспошлинно, а из остальных развивающихся стран облагается по ставкам, вдвое меньшим, чем базовые. Россия использует ныне преференциальные ставки на уровне $\frac{3}{4}$ базовых;
- максимальные (генеральные), по которым исчисляются таможенные пошлины на товары, происходящие из всех остальных

государств, а также на товары, страна происхождения которых документально не установлена.

В зависимости от количественного выражения предмета налогообложения, которым, как отмечалось выше, является перемещаемый товар или транспортное средство, ставки бывают:

- адвалорными (*ad valorem*), устанавливаемые в процентах от таможенной стоимости товара. Доход от пошлин, взимаемых по адвалорным ставкам, находится в сильной зависимости от колебания конъюнктуры. При падении товарных цен поступления в бюджет от обложения такими пошлинами падают;
- специфическими — в виде фиксированной суммы с единицы измерения (веса, площади, объема и т.д.). Специфические ставки исчисляются в евро в установленном размере за единицу облагаемых товаров. Размеры пошлин, которые исчисляются исходя из специфических ставок, не зависят от товарных цен. Если цены на товар растут, то степень обложения пошлинами по отношению к цене товара понижается. Этот недостаток перекрывается тем, что поступления в бюджет при падении цен не уменьшаются;
- комбинированными, сочетающими и адвалорный, и специфический способы обложения. Основой для исчисления таможенной пошлины в отношении товаров, облагаемых по комбинированным ставкам, является таможенная стоимость товара либо количество товара в натуральном выражении. При исчислении сумм таможенных пошлин, взимаемых по адвалорным ставкам или по комбинированным ставкам с адвалорной составляющей, в качестве налоговой базы используется таможенная стоимость. Пошлины смешанного или комбинированного типа применяют как дополнение к специфическим в случае недостаточной их эффективности. Исчисление пошлины в отношении товаров, облагаемых по комбинированным ставкам, производится в три этапа. Сначала определяется ее размер по ставке за единицу товара, затем исчисляется размер пошлины по ставке в процентах к таможенной стоимости. В заключение для определения пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая величина;
- альтернативными — когда таможенным органам предоставляется право взимания пошлины по их усмотрению (по адвалорной или специфической ставке).

В зависимости от порядка установления ставки таможенных пошлин подразделяются:

- на ставки в рамках автономных тарифов, устанавливаемые компетентным государственным органом данной конкретной страны. Автономные ставки пересматриваются решением упомянутого государственного органа без согласования с какими-либо третьими странами;
- конвенционные ставки — распространяются только на те товары, которые указаны в соответствующих торговых договорах (соглашениях). Такие ставки не могут изменяться в одностороннем порядке. Срок их применения ограничен сроком действия соответствующего договора (соглашения);
- ставки в рамках автономно-конвенционных тарифов. Здесь одновременно с автономными ставками присутствуют также и ставки конвенционные.

Ставки пошлин применяются на день принятия таможенной декларации таможенным органом.

С точки зрения времени применения ставки делятся на устанавливаемые:

- на неопределенный срок (до принятия нового постановления Правительства РФ, отменяющего или изменяющего ранее установленную ставку);
- на ограниченный срок, определяемый в постановлении Правительства о Таможенном тарифе РФ;
- на временной (срочной) основе.

Правительство изменяет ставки импортных пошлин по совместному мотивированному представлению Минэкономразвития, Минфинансов РФ, МИД и ФТС и др.

Порядок исчисления налога. Таможенные пошлины исчисляются декларантом или иными лицами, ответственными за уплату пошлин, самостоятельно, за исключением случаев:

- пересылки товаров в международных почтовых отправлениях, когда не требуется подачи отдельной таможенной декларации (исчисление пошлин производится таможенными органами, осуществляющими таможенное оформление в местах международного почтового обмена);
- выставления требования об уплате таможенных платежей, не уплаченных в установленный срок, а также об обязанности уплатить в установленный этим требованием срок неуплаченную сумму таможенных платежей, пеней и проценты (исчисление пошлин производится таможенным органом).

Техника исчисления таможенных пошлин зависит от вида их ставок. Исчисление таможенной пошлины (например, импортной)

в отношении товаров, облагаемых по адвалорным ставкам, производится по формуле (в руб.)

$$\Pi_{\text{и}} = \frac{H \cdot C_{\text{а}} \cdot K}{100\%}, \quad (1)$$

где H — таможенная стоимость импортируемого товара, валюта; $C_{\text{а}}$ — адвалорная ставка импортной таможенной пошлины, %; K — курс рубля к валюте, установленный ЦБР на день таможенного оформления, руб./валюта.

Исчисление пошлины в отношении товаров, облагаемых по специфическим ставкам, производится по формуле

$$\Pi_{\text{и}} = H \cdot C_{\text{с}} \cdot K, \quad (2)$$

где H — количественная или физическая характеристика товара в натуральном выражении (единица веса, объема и т.п.); $C_{\text{с}}$ — специфическая ставка таможенной пошлины, евро за единицу товара; K — курс рубля к евро, установленный ЦБР на день принятия таможенной декларации, руб./евро.

Как отмечалось ранее, комбинированные ставки одновременно сочетают адвалорный и специфический способы обложения. Применяют комбинированные ставки двух видов:

- « $C_{\text{а}}$ в процентах, но не менее $C_{\text{с}}$ в евро за единицу товара»: сначала исчисляется размер пошлины по адвалорной ставке в процентах к таможенной стоимости по формуле (1), а затем исчисляется размер пошлины по специфической ставке в евро за единицу товара по формуле (2). Для определения пошлины, подлежащей уплате, используется наибольшая из полученных сумм;
- « $C_{\text{а}}$ в процентах плюс $C_{\text{с}}$ в евро за единицу товара»: рассчитывается пошлина сначала по адвалорной ставке по формуле (1), а затем по специфической ставке по формуле (2). Для определения пошлины, подлежащей уплате, обе полученные величины складываются.

Порядок уплаты таможенных пошлин. Они уплачиваются таможенному органу, а в отношении товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях, — государственному предприятию связи, которое перечисляет их на счета таможенных органов РФ в порядке, определяемом ФТС совместно с Минсвязи и Минфином. Под таможенным органом имеется в виду таможенный орган, производящий таможенное оформление товаров.

Возможны три способа уплаты пошлины:

- в безналичной форме;

- наличными деньгами в кассу таможенного органа в пределах сумм, установленных законодательством;
- наличными деньгами непосредственно инспектору-исполнителю (если в месте таможенного оформления нет кассы) при условии заключения с ним договора о полной материальной ответственности.

Уплата производится по выбору плательщика как в рублях, так и в котируемой иностранной валюте. Пересчет производится по курсу, действующему на день принятия ТД, а в случаях, когда обязанность уплаты пошлин и налогов не связана с подачей декларации, — на день фактической уплаты.

В этой связи установлен порядок определения даты фактической уплаты пошлин. Этот порядок зависит от того, внесены или нет декларантом либо другим лицом, уплачивающим таможенные пошлины, на счета таможенного органа авансовые средства в счет предстоящих платежей пошлин. Авансовыми платежами являются денежные средства, внесенные на счет таможенного органа в счет предстоящих таможенных платежей и не идентифицированные плательщиком в качестве конкретных видов и сумм таможенных платежей в отношении конкретных товаров.

Днем уплаты текущих таможенных пошлин (вносимых при отсутствии на депозитном счете таможенного органа авансовых средств) является:

- при наличной форме уплаты — день внесения суммы денежных средств в кассу таможенного органа;
- при безналичной форме — день списания банком денег со счета плательщика;
- при зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм в счет предстоящего платежа — день принятия таможенным органом такого решения по заявлению плательщика.

Средства должны поступить на счет таможенного органа не позднее чем через 10 дней со дня принятия ТД к таможенному оформлению, за исключением случаев, когда плательщику предоставлена отсрочка или рассрочка. Без поступления средств на счет (в кассу) таможенного органа товар не выпускается.

Поскольку довольно часто таможенные пошлины уплачиваются при наличии на счете таможенного органа достаточного остатка ранее перечисленных авансовых сумм пошлины, день уплаты пошлины устанавливается следующим образом. Таможенные органы переводят депонированные у них авансовые платежи в разряд уплаченных таможенных пошлин лишь после того, как плательщик

распорядится этими средствами путем передачи таможенной декларации или заявления об использовании сумм денежных средств, внесенных в качестве аванса, на уплату начисленных по таможенной декларации сумм таможенных платежей, пеней, процентов. Средства, полученные таможенным органом в качестве авансовых платежей, являются имуществом внесшего их лица и не могут рассматриваться в качестве таможенных платежей до тех пор, пока это лицо не сделает распоряжение об этом таможенному органу либо таможенный орган не обратит взыскание на них. В качестве распоряжения лица, внесшего аванс, рассматривается подача им или от его имени ТД либо совершение иных действий, свидетельствующих о намерении использовать свои средства в качестве таможенных платежей.

Таможенный орган обязан представить плательщику отчет о расходовании авансовых платежей не позднее 30 дней со дня получения требования. При несогласии плательщика с результатами отчета проводится совместная выверка расходования средств плательщика. Результаты выверки оформляются актом по форме, определяемой ФТС.

Днем уплаты таможенных пошлин считается:

- день принятия таможенной декларации по товарной партии, выпуск которой еще не произведен;
- день принятия решения таможенным органом о зачете авансовых платежей в счет погашения сумм задолженности по товарной партии, в отношении которой таможенное оформление завершено. Решение принимается по заявлению плательщика.

Таможенный орган может принять решение о зачете авансовых платежей в счет уплаты таможенных пошлин по конкретной товарной партии, в отношении которой проведены предварительные операции по таможенному оформлению, но декларация еще не была подана. В этом случае днем уплаты таможенных пошлин является день принятия решения таможенным органом о зачете авансовых платежей в счет уплаты сумм таможенных пошлин. Решение принимается также по заявлению плательщика.

Обязанность по уплате пошлин и налогов считается исполненной с учетом особенностей, установленных ТК РФ:

- 1) с момента списания средств со счета плательщика в банке;
- 2) с момента внесения наличных средств в кассу таможенного органа;
- 3) с момента зачета в счет уплаты пошлин и налогов излишне уплаченных (взысканных) сумм, а если такой зачет производится по

инициативе плательщика — с момента принятия заявления о зачете;

4) с момента зачета в счет уплаты пошлин и налогов авансовых платежей или денежного залога, а если такой зачет производится по инициативе плательщика — с момента получения таможенным органом распоряжения о зачете;

5) с момента зачета в счет уплаты пошлин и налогов средств, уплаченных банком либо страховой организацией в соответствии с банковской гарантией или договором страхования, а также поручителем в соответствии с договором поручительства;

6) с момента обращения взыскания на товары, в отношении которых не уплачены таможенные платежи, либо на предмет залога или иное имущество плательщика, если размер сумм указанных денежных средств не менее суммы задолженности по уплате пошлин и налогов.

Сроки уплаты таможенных пошлин. Таможенно-тарифные правоотношения могут возникнуть:

- в момент перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу. По общему правилу уплата таможенных пошлин осуществляется в момент пересечения таможенной границы либо незначительно удалена по времени от этого периода (например, в случае предоставления отсрочки или рассрочки платежа);
- до перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу. Например, в случае депонирования декларантом авансовых платежей на счете таможенного органа, а также при принятии предварительного решения относительно классификации товаров, их таможенной стоимости и страны происхождения;
- после перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу. Например, в случае невывоза из России либо невозвращения сюда товаров, декларированных к временному ввозу или вывозу.

Сроком уплаты таможенных пошлин является день принятия таможенной декларации. Если же она не была подана в установленный срок, то сроки уплаты пошлин исчисляются со дня истечения срока ее подачи. При этом ТК РФ (ст. 329) установил предельный срок подачи декларации — не позднее 15 дней со дня предъявления товаров таможенным органам в месте их прибытия в РФ или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия, за исключением:

- выпуска товаров до подачи таможенной декларации;
- декларирования товаров физическими лицами;
- таможенного оформления товаров, пересылаемых в международных почтовых отправлениях.

В случае продления срока подачи ТД срок уплаты пошлины исчисляется со дня истечения этого срока.

В таможенной практике встречаются и особые случаи определения сроков уплаты таможенных пошлин.

- Если перевозчик не доставил до таможенного органа назначения товары и поэтому ТД отсутствует, срок уплаты пошлин — это срок доставки товаров, установленный пограничным таможенным органом, к которому прибавляется предельный срок подачи ТД (15 дней).
- Если товары и транспортные средства, помещенные на склад временного хранения (СВХ), утрачены или переданы из него без разрешения таможенного органа лицу, не обладающему полномочиями в отношении них, уплатить пошлины должен СВХ. Срок уплаты пошлин исчисляется со дня складирования плюс 15 дней. При этом день складирования не должен быть позднее предельного срока доставки товаров, установленного пограничным таможенным органом. При его превышении, а также при невозможности определения дня складирования срок уплаты пошлин исчисляется исходя из установленного срока доставки плюс 15 дней.
- Таможенный орган вправе разрешить использовать или распоряжаться условно выпущенными товарами (в том числе товарами, помещенными под режимы, предусматривающие полное или частичное освобождение от уплаты пошлин) в иных целях, чем те, в связи с которыми предоставлены льготы. В этом случае срок уплаты пошлин — день совершения действий по использованию или распоряжению такими товарами в иных целях. Товары, например, ввезены для вклада в уставный капитал организации с иностранными инвестициями (операция льготируется), но по каким-либо причинам проданы в России. День их реализации становится сроком уплаты пошлин. Если же такое использование производилось без разрешения, то срок уплаты пошлин — день принятия декларации, на основании которой условно выпущенные товары помещались под тот или иной льготируемый режим.

Отдельные статьи ТК РФ определяют сроки уплаты таможенных платежей в отношении товаров:

- перемещаемых физическими лицами для личного пользования (ст. 287);
- перемещаемых в международных почтовых отправлениях (ст. 295);
- перемещаемых трубопроводным транспортом (ст. 312);
- перемещаемых по линиям электропередачи (ст. 314);
- временно ввезенных с частичным условным освобождением от уплаты пошлин и налогов (ст. 212);
- незаконно ввезенных, обнаруженных у их приобретателей (организаций, осуществляющих оптовую или розничную продажу ввезенных товаров) на территории РФ (ст. 391).

Плательщики ввозят товары либо для собственного потребления, либо для перепродажи, либо для использования в производстве других товаров, которые также в свое время будут проданы. Таможенные пошлины относятся ими на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг). Эти затраты, как известно, возмещаются через цену после реализации. Но реализация состоится через определенное (и возможно, долгое) время после ввоза товаров в РФ. Поэтому плательщик пошлин должен на это время располагать значительными оборотными средствами. Если же этих средств нет, он может просить таможенные органы о переносе установленного срока уплаты пошлин на более поздний срок (предоставлении отсрочки или рассрочки). В исключительных случаях плательщику может быть предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты пошлин.

Глава 13

ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Налоги имеют важное значение для финансирования дорожного хозяйства России. До недавнего времени дорожные фонды формировались главным образом за счет четырех налогов:

- 1) налог на реализацию горючесмазочных материалов;
- 2) налог на пользователей автомобильных дорог;
- 3) налог на владельцев транспортных средств;
- 4) налог на приобретение автотранспортных средств.

Однако в рамках реформирования бюджетной и налоговой систем была проведена отмена налогов с оборота. С 1 января 2001 г. был упразднен Федеральный дорожный фонд РФ. Одновременно отменялись налоги на реализацию ГСМ и на приобретение автотранспортных средств. Налог на пользователей автомобильных дорог был отменен поэтапно: с 1 января 2001 г. его ставка снижена до 1%, а с 1 января 2003 г. он отменен окончательно.

Одновременно в целях совершенствования системы финансирования дорожного хозяйства и частичной компенсации потерь доходов региональных бюджетов было предусмотрено преобразовать налог с владельцев транспортных средств в транспортный налог, изменить размер доли распределения налога на прибыль организаций в пользу субъектов РФ, проиндексировать ставки акцизов на нефтепродукты (автомобильный бензин, дизельное топливо и автомобильные масла), а также ставки земельного налога и арендной платы за землю.

Транспортный налог является региональным налогом: право его установления и введения на территориях субъектов РФ отнесено к компетенции законодательных (представительных) органов власти субъектов РФ. Он обязателен к уплате только на территории того субъекта РФ, где принят закон о введении в действие этого налога.

Известно, что при установлении регионального налога законодательными органами субъектов РФ определяются следующие элементы обложения: налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ; порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по данному региональному налогу. Иные элементы устанавливаются непосредственно НК РФ. При установлении регионального налога законодательными органами субъектов РФ могут также пре-

дусматриваться льготы и основания для их использования плательщиком.

Устанавливая транспортный налог, органы власти соответствующего субъекта не вправе расширительно толковать нормы, закрепленные в главе 28 НК РФ, в отношении иных элементов налогообложения.

Плательщиками транспортного налога признаются организации и физические лица, включая индивидуальных предпринимателей, на которых в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства.

Налоговые органы признают физических и юридических лиц плательщиками на основании сведений (по установленной форме) о транспортных средствах и лицах, на которых эти транспортные средства зарегистрированы, поступивших от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств. Физические лица, владеющие и распоряжающиеся транспортными средствами на основании доверенности, выданной до вступления в действие главы 28 НК РФ лицами, на которых зарегистрированы транспортные средства, также являются плательщиками.

Учет транспортных средств, признаваемых объектом обложения, и лиц, признаваемых плательщиками транспортного налога, осуществляется в налоговом органе по месту нахождения транспортных средств.

Плательщики ставятся на учет в налоговых органах по месту нахождения транспортных средств. При этом место нахождения имущества в целях постановки на налоговый учет определяется в зависимости от вида имущества по-разному:

- местом нахождения водных и воздушных транспортных средств является место нахождения организации (место государственной регистрации), на которую зарегистрированы транспортные средства, а для физического лица — место жительства физического лица, где это физическое лицо постоянно или преимущественно проживает (зарегистрировано);
- местом нахождения наземных транспортных средств (автомобильных транспортных средств и другой самоходной техники) является место государственной регистрации транспортных средств (или временной регистрации транспортных средств по месту пребывания на территории соответствующего субъекта РФ);
- местом нахождения транспортного средства для физических лиц, пользующихся транспортными средствами по доверенно-

сти, выданной до 29.07.02 г., на право владения или распоряжения транспортным средством, признается место жительства указанного физического лица, где это физическое лицо постоянно или преимущественно проживает.

Физическое лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, в соответствии с НК РФ обязано сообщить налоговому органу по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств другому физическому лицу, которое будет считаться плательщиком. Если уведомление о передаче не поступило, то физическое лицо, на которое зарегистрировано транспортное средство, должно признаваться плательщиком транспортного налога.

Объектом обложения является юридический факт государственной регистрации транспортного средства. Она осуществляется в соответствии со следующими документами:

1) постановление Правительства РФ от 12.08.94 г. № 938 «О государственной регистрации автотранспортных средств и других видов самоходной техники на территории РФ»;

2) Правила государственной регистрации тракторов, самоходных дорожно-строительных и иных машин и прицепов к ним органами государственного надзора за техническим состоянием самоходных машин и других видов техники в РФ (Гостехнадзора), утвержденные Минсельхозпродом России от 16.01.95 г.;

3) приказ Минобороны от 23.06.97 г. № 246 «О государственных регистрационных и опознавательных знаках, надписях и обозначениях на транспортных средствах Вооруженных Сил РФ»;

4) другие документы.

Государственная регистрация в отношении водных транспортных средств осуществляется в соответствии со ст. 17 Кодекса внутреннего водного транспорта, Кодексом торгового мореплавания РФ. Порядок государственной регистрации водных транспортных средств установлен приказами Минтранса России от 26.09.01 г. № 144 и от 29.11.2000 г. № 145, а также приказом Минобороны от 04.12.2000 г. № 570.

Государственная регистрация в отношении воздушных транспортных средств осуществляется согласно ст. 33 Воздушного кодекса Российской Федерации от 19.03.97 г. № 60-ФЗ в порядке, определенном приказом Минтранса России от 12.10.95 г. № ДВ-110, а также постановлением Правительства Российской Федерации от 31.01.2001 г. № 74.

Предметом обложения транспортным налогом признаются транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ (табл. 13.1).

Таблица 13.1

Группы транспортных средств	Наименование транспортных средств
1. Наземные транспортные средства	Автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, а также снегоходы и мотосани
2. Воздушные транспортные средства	Самолеты, вертолеты и другие воздушные транспортные средства
3. Водные транспортные средства	Теплоходы, яхты, парусные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные транспортные средства

Следует иметь в виду, что приведенный в таблице перечень не является исчерпывающим и может толковаться расширительно, а также что НК РФ не дает специального (собственного) определения терминам, используемым в этом Кодексе. В связи с этим при решении вопроса о том, следует ли включать в объект налогообложения те или иные транспортные средства, налогоплательщикам следует обратиться к иному законодательству, регламентирующему порядок включения тех или иных объектов в состав транспортных средств.

В практике налогообложения используются следующие понятия.

Транспортное средство (наземные транспортные средства) — устройство, предназначенное для перевозки по дорогам людей, грузов или оборудования, установленного на нем (ст. 2 Федерального закона от 10.12.95 г. № 196-ФЗ «О безопасности дорожного движения»). Это — автомототранспортные средства и другие виды самоходной техники с максимальной конструктивной скоростью более 50 км/ч и прицепы к ним, а также не предназначенные для движения по автомобильным дорогам общего пользования, регистрация которых производится в соответствии с постановлением Правительства РФ от 12.08.94 г. № 938.

Воздушное транспортное средство (судно) — летательный аппарат, поддерживаемый в атмосфере за счет взаимодействия с воздухом, отличного от взаимодействия с воздухом, отраженным от поверхности земли или воды (ст. 32 Воздушного кодекса РФ).

Гражданское воздушное судно — воздушное судно, используемое в гражданской авиации (для перевозки пассажиров и грузов, выполняющее другие авиационные работы, а также выполняющее организационно-мобилизационные задачи в мирное время) и имеющее соответствующий сертификат (аттестат) летной годности (приказ Минтранса России от 12.10.95 г. № ДВ-110).

Воздушное судно авиации общего назначения (АОН) — летательный аппарат, предназначенный для выполнения спортивных полетов, обучения пилотов-спортсменов, пилотов-любителей, сверхлегкий летательный аппарат, воздушный шар, восстановленное воздушное судно старого образца (исторический единичный экземпляр, построенный по самостоятельному проекту), а также любой другой летательный аппарат, находящийся во владении, пользовании или распоряжении субъекта авиации общего назначения, используемый им в некоммерческих целях и не связанных с выполнением авиационных работ (приказ Минтранса России от 10.04.96 г. № ДВ-44).

Сверхлегкое воздушное судно — сверхлегкий летательный аппарат (СЛА) класса пароплан, дельтаплан, мотодельтаплан, мотопароплан, дельталет, микросамолет, автожир со взлетной массой менее 450 кг в сухопутном варианте (менее 450 кг — в гидроварианте или амфибии) и минимальной скоростью полета, не превышающей 65 км/ч (приказ Минтранса России от 10.04.96 г. № ДВ-44).

Экспериментальное воздушное судно — летательный аппарат, используемый для проведения опытно-конструкторских, экспериментальных, научно-исследовательских работ, а также испытаний авиационной техники (ст. 23 Воздушного кодекса РФ).

Водное транспортное средство — самоходное или несамоходное плавучее сооружение (судно), используемое в целях судоходства, в том числе судно смешанного (река — море) плавания, паром, дноуглубительный и дноочистительный снаряды, плавучий кран и другие технические сооружения подобного рода (ст. 3 Кодекса внутреннего водного транспорта РФ).

Судно смешанного (река — море) плавания — судно, которое по своим техническим характеристикам пригодно и в установленном порядке допущено к эксплуатации в целях судоходства по морским и внутренним водным путям (ст. 3 Кодекса внутреннего водного транспорта РФ).

Водное торговое транспортное средство (судно) — самоходное или несамоходное плавучее сооружение, используемое в целях торгового мореплавания (п. 1 ст. 7 Кодекса торгового мореплавания РФ).

Судно рыбопромыслового флота — обслуживающие рыбопромысловый комплекс суда, используемые для промысла водных биологических ресурсов, а также приемотранспортные, вспомогательные суда и суда специального назначения (п. 2 ст. 7 Кодекса торгового мореплавания РФ от 30.04.99 г. № 81-ФЗ).

При определении состава транспортных средств и видов деятельности организаций, на которых зарегистрированы транспортные средства, необходимо руководствоваться Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93 (ОКДП) от 06.08.93 г. № 17, а также Общероссийским классификатором видов экономической деятельности ОК 029-2001 (ОКВЭД) от 06.11.2001 г. № 454-ст.

Это принципиально важно, поскольку существует специальный список наземных, водных и воздушных средств, не подлежащих налогообложению (табл. 13.2).

Таблица 13.2

Транспортные средства, не облагаемые налогом	Требования налоговых органов
1	2
Весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с., легковые автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с., полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения	Для непризнания автомобиля объектом обложения транспортным налогом необходимы документы, подтверждающие получение (приобретение) указанного автомобиля через органы социальной защиты населения
Промысловые морские и речные суда, пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок	Подтверждением того, что основным видом деятельности организации является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок, служат: 1) положения учредительных документов (учредительный договор, устав, положение и др.), определяющие пассажирские и (или) грузовые перевозки в качестве основного вида деятельности, цели создания организации; 2) наличие действующей лицензии на осуществление грузовых перевозок и (или) пассажирских перевозок; 3) получение выручки от пассажирских и грузовых перевозок; 4) систематическое выполнение пассажирских и (или) грузовых перевозок в течение навигации (для водных транспортных средств); 5) наличие установленной законодательством отчетности (в том числе статистической) по выполненным перевозкам пассажиров и (или) грузов

1	2
Тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины, зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей* и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции	Долю произведенной сельхозпродукции в общем объеме производимой продукции можно определить по результатам деятельности за налоговый период. Стоимость произведенной в течение налогового периода продукции определяется исходя из цен реализации указанной продукции, сложившихся у сельхозпроизводителя в течение налогового периода. Налогоплательщик в целях подтверждения статуса сельскохозяйственного товаропроизводителя представляет в налоговый орган расчет стоимости произведенной продукции с выделением доли произведенной сельскохозяйственной продукции. При определении указанной доли ни в объеме произведенной сельскохозяйственной продукции, ни в общем объеме произведенной продукции не учитываются покупные товары. При непризнании лица сельскохозяйственным товаропроизводителем по истечении налогового периода транспортный налог исчисляется и уплачивается в общеустановленном порядке
Транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и приравненная к ней служба	
Транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом	Документы, подтверждающие факт угона (кражи) транспортного средства, выдаются органами МВД России (ГУВД, ОВД, УВД и др.), осуществляющими работу по расследованию и раскрытию преступлений, в том числе угонов (краж) транспортных средств. Исчисление транспортного налога по транспортным средствам, украденным (возвращенным) в течение налогового периода, производится с учетом количества месяцев, в течение которых транспортное средство находилось во владении налогоплательщика
Самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы	На воздушные суда, предназначенные для медико-санитарной службы, должно быть нанесено изображение красного креста или изображение красного полумесяца в соответствии с ГОСТ 18715-74
Суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов	

* Сельскохозяйственный товаропроизводитель — физическое или юридическое лицо, осуществляющее производство сельхозпродукции, которая составляет в стоимостном выражении более 50% общего объема производимой продукции, в том числе рыболовецкая артель (колхоз), производство сельскохозяйственной (рыбной) продукции и объем вылова водных биоресурсов в которой составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема производимой продукции.

Налоговая база по региональным налогам, к которым относится и транспортный налог, устанавливается НК РФ и не может быть изменена правовыми актами субъектов РФ. Она определяется в зависимости от вида транспортного средства.

Различный порядок определения налоговой базы предусмотрен для следующих видов транспортных средств:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели. В этом случае налоговой базой является мощность двигателя в лошадиных силах;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, базой является валовая вместимость в регистровых тоннах. Согласно ст. 10 Кодекса торгового мореплавания РФ валовая вместимость судна определяется в соответствии с правилами обмера судов, содержащимися в Приложении 1 к Международной конвенции по обмеру судов 1969 г. Валовая вместимость судна в регистровых тоннах указывается в мерительном свидетельстве судна, которое выдается органами технического надзора и классификации судов;

3) в отношении других водных и воздушных транспортных средств налоговой базой является единица транспортного средства.

Указанная налоговая база установлена для всех плательщиков (юридических и физических лиц) и для всех транспортных средств независимо от марки и страны происхождения.

В отношении транспортных средств, имеющих двигатели, и водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству, а в отношении других водных и воздушных транспортных средств, для которых налоговой базой является единица транспортного средства, — в совокупности в зависимости от их количества.

К каждой налоговой базе применяются различные налоговые ставки.

Организации определяют налоговую базу по итогам каждого налогового периода самостоятельно.

Налоговые органы рассчитывают налоговую базу по итогам налогового периода по каждому транспортному средству, зарегистрированному на физическое лицо, на основании полученных в установленном порядке сведений.

Налоговые льготы могут устанавливаться для определенной категории организаций (например, от транспортного налога могут

быть освобождены организации автотранспорта общего пользования по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров, кроме такси) либо для определенной категории физических лиц (например, от налога могут быть освобождены Герои Советского Союза, Герои РФ и т.п.).

При этом органы законодательной власти субъектов РФ могут установить льготы, а могут их и не устанавливать. В Москве, например, от уплаты транспортного налога освобождаются:

1) Герои Советского Союза, Герои РФ, граждане, награжденные орденом Славы трех степеней, — за одно транспортное средство, зарегистрированное на граждан указанных категорий;

2) граждане, имеющие легковые автомобили с мощностью двигателя до 70 л. с. (до 51,49 кВт) включительно, — по этим автомобилям;

3) организации, оказывающие услуги по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, — по транспортным средствам, осуществляющим перевозки пассажиров (кроме такси). В этом случае к транспортным средствам, освобождаемым от обложения, относятся транспортные средства, использующие при перевозке пассажиров по единым условиям единые тарифы за проезд, установленные органами исполнительной власти Москвы, с учетом предоставления всех льгот на проезд.

Налоговым периодом признается календарный год. В отношении транспортного налога отчетные периоды не установлены, что означает, что налог следует уплачивать раз в год. Ранее аналогичный налог (налог с владельцев транспортных средств) уплачивался при прохождении техосмотра, т.е. раз в два или три года. В субъектах РФ отчетные периоды могут быть установлены и по их итогам предусмотрена уплата авансовых платежей. При этом сумма налога, подлежащая взносу в бюджет по итогам налогового периода, определяется с учетом уплаченных в течение года авансовых платежей по транспортному налогу.

Известно, что, если имущество, являющееся предметом обложения, было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период времени фактического нахождения имущества в собственности плательщика.

При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц его снятия с регистрации принимаются за полный месяц.

Обложение транспортных средств производится по **налоговым ставкам**, установленным законодательным (представительным) органом государственной власти субъекта РФ (но не выше установленных НК РФ). В НК РФ установлены базовые ставки (табл. 13.3).

Таблица 13.3

Объект налогообложения		Налоговая ставка (руб.)
1	2	
Ставки, устанавливаемые с каждой лошадиной силы		
Автомобили легковые с мощностью двигателя:		
1	до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5
2	свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	7
3	свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
4	свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	15
5	свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя:		
6	до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	2
7	свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	4
8	свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя:		
9	до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	10
10	свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	20
Грузовые автомобили с мощностью двигателя:		
11	до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	5
12	свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	8
13	свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	10
14	свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	13
15	свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие транспортные средства:		
16	другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя:		
17	до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	5
18	свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя:		
19	до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10
20	свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20

1		2
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя:		
21	до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2
22	свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя:		
23	до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25
24	свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50
Воздушные суда, имеющие двигатели:		
25	самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Ставки, устанавливаемые с каждой регистровой тонны валовой вместимости:		
26	несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость	20
Ставки с единицы транспортного средства:		
27	водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей	200

В законах субъектов РФ может быть предусмотрена уплата транспортного налога по ставкам, установленным в НК РФ. Кроме того, ставки налога могут быть увеличены (уменьшены), но не более чем в пять раз по сравнению с базовой, а это означает, что в отношении каждой категории транспортного средства ставки могут различаться в 25 раз.

Налоговые ставки установлены в рублях в зависимости от категории транспортного средства (вида транспортного средства), мощности двигателя на одну лошадиную силу (л. с./кВт), валовой вместимости на одну регистрационную тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. В указанных пределах допускается установление дифференцированных ставок в зависимости от категории транспортного средства (вида транспортного средства, мощности двигателя, валовой вместимости), а также срока полезного использования транспортного средства. При установлении ставок в зависимости от возраста транспортного средства, определяемого в календарных годах от года выпуска транспортного средства, возраст транспортного средства определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах, следующих за годом выпуска транспортного средства.

Не допускается установление индивидуальных налоговых ставок для отдельных плательщиков.

Порядок исчисления налога различается в зависимости от статуса плательщика.

- организации обязаны самостоятельно исчислять сумму налога;

- за физических лиц обязанность по исчислению возложена на налоговые органы¹.

Налоговые органы исчисляют сумму транспортного налога на основании сведений, которые представляются им органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Налоговый орган сможет исчислить сумму налога, подлежащую уплате физическим лицом, только при наличии сведений, представленных органами ГИБДД, органами Ростехнадзора, государственными речными судоходными инспекциями бассейнов, а также капитанами речных портов, расположенных в устьях рек (для судов смешанного (река — море) плавания), капитанами морских рыбных портов соответствующих государственных администраций морских рыбных портов, капитанами морских торговых портов, Главной инспекцией по безопасности полетов гражданских воздушных судов. Указанные сведения должны быть представлены в налоговый орган в течение 10 дней после регистрации транспортных средств или снятия их с регистрации.

Кроме того, регистрирующие органы до 1 февраля текущего календарного года обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Формы для представления указанных сведений утверждаются ФНС.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы. При этом учитываются налоговые льготы, а также количество календарных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика в истекшем налоговом периоде. Месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) принимаются за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного кален-

¹ НК РФ относит индивидуальных предпринимателей к физическим лицам. Поэтому предприниматели исчисляют транспортный налог не самостоятельно; обязанность по исчислению налога, подлежащего уплате ими в бюджет, возложена на налоговые органы.

дарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации в течение календарного года исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа календарных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика в истекшем налоговом периоде, к числу 12.

Если налоговой базой является мощность двигателя, годовую сумму транспортного налога по каждому транспортному средству можно определить по формуле

$$TH_{\text{год}} = M \cdot C,$$

где $TH_{\text{год}}$ — годовая сумма транспортного налога, руб.; M — мощность двигателя транспортного средства, указанная в его техническом паспорте, л.с.; C — ставка налога, установленная в законе субъекта РФ для данной категории транспортного средства, руб.

Если у организации в собственности будут находиться несколько транспортных средств, сумма налога исчисляется отдельно в отношении каждого транспортного средства. Имеются в виду транспортные средства, имеющие двигатели, и водные несамоходные (буксируемые) транспортные средства, для которых определяется валовая вместимость.

Если налоговой базой является валовая вместимость, годовая сумма налога определяется в том же порядке, что и в случае, когда базой является мощность двигателя. При этом можно использовать следующую формулу:

$$TH_{\text{год}} = B \cdot C \cdot n,$$

где $TH_{\text{год}}$ — годовая сумма транспортного налога, руб.; B — валовая вместимость транспортного средства, указанная в его техническом паспорте, т; C — ставка налога, установленная в законе субъекта РФ для данной категории транспортного средства, руб.; n — количество транспортных средств одного вида, облагаемых транспортным налогом по той же ставке, шт.

В НК РФ предусмотрен в ряде случаев специальный порядок исчисления налога. Например, если облагаемое имущество было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период времени фактического нахождения имущества в собственности пла-

тельщика. При исчислении транспортного налога эта норма применяется в случаях, когда регистрация или снятие с учета транспортного средства происходит в течение календарного года. Этот порядок зависит от того, сколько месяцев в течение календарного года транспортные средства фактически находились в собственности того или иного лица (были зарегистрированы на него).

В случае регистрации транспортного средства или снятия его с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых транспортное средство было зарегистрировано на плательщика, к числу календарных месяцев в периоде.

При этом месяц регистрации, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимаются за полный месяц.

В этом случае налог исчисляется следующим образом:

$$TH = TH_{\text{год}} \cdot K,$$

где TH — сумма транспортного налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, руб.; $TH_{\text{год}}$ — годовая сумма транспортного налога, руб.; K — коэффициент, определяющий продолжительность налогового периода исходя из времени фактического нахождения транспортного средства у плательщика.

При наличии у плательщика нескольких объектов обложения общая сумма налога, подлежащего уплате в бюджет, определяется путем сложения сумм налога, исчисленных по каждому объекту.

Порядок и сроки уплаты налога. Уплата налога производится плательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. При этом местом нахождения транспортных средств признается:

- 1) для морских, речных и воздушных транспортных средств — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- 2) для иных транспортных средств — место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых — место нахождения (жительства) собственника имущества.

При наделении организацией своих филиалов транспортными средствами они подлежат регистрации по месту нахождения филиалов. Поскольку местом нахождения транспортных средств признается место их регистрации, местом уплаты транспортного налога будет являться соответствующий налоговый орган, в ко-

тором зарегистрирована организация по месту нахождения филиала.

Повторим еще раз, что в отношении транспортного налога НК РФ предусмотрен различный порядок уплаты налога для юридических и физических лиц. Организации, самостоятельно исчисляющие сумму налога, отражают полученные данные в налоговой декларации. На ее основании и производится уплата налога в бюджет в сроки, установленные региональным законом.

В законе субъекта РФ может быть предусмотрена как единовременная уплата налога по итогам календарного года, так и уплата авансовых платежей в течение года с последующим пересчетом суммы налога по его окончании. Так, для московских организаций предусмотрена разовая уплата налога — не позднее 20 января года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если же в законе субъекта РФ предусмотрена уплата авансовых платежей, в нем должны быть определены порядок расчета авансовых платежей, сроки их уплаты, а также срок уплаты оставшейся суммы налога (по перерасчету с учетом уплаченных авансов) по окончании налогового периода.

Недопустимо определять сроки уплаты налога (авансовых платежей) с указанием на совершение действий (событий), которые могут не производиться в текущем календарном году или полностью зависеть от волеизъявления плательщика. Например, установление сроков уплаты налога в зависимости от даты прохождения государственного техосмотра приведет к уплате налога один раз в два года по новым автотранспортным средствам либо неуплате налога в случае уклонения от прохождения осмотра. Кроме того, по водным и воздушным транспортным средствам установлены иные правила прохождения техосмотра, нежели для автомобилей.

Поскольку физические лица налог самостоятельно не исчисляют, то никакие декларации в налоговый орган не представляют. Они уплачивают транспортный налог на основании уведомления, выдаваемого налоговым органом.

Уведомление передается физическому лицу (его представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Если указанные лица уклоняются от получения уведомления, оно направляется заказным письмом. В этом случае налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления письма.

В уведомлении указывается сумма налога, приводится расчет налоговой базы, а также срок уплаты. Уведомление предоставля-

ется плательщику не позднее 30 дней до наступления срока платежа. У физического лица обязанность по уплате налога не может возникнуть ранее даты получения налогового уведомления.

Форма налогового уведомления на уплату транспортного налога утверждена ФНС.

СОДЕРЖАНИЕ

Глава 1	Общая теория налогов и налогообложения.....	3
§ 1.	Налоги в системе рыночной экономики. Налоговое бремя. Принципы налогообложения....	3
§ 2.	Основные понятия курса «Налоги и налогообложение»	10
§ 3.	Функции налогообложения и классификация налогов	40
§ 4.	Налоговая система Российской Федерации.....	48
Глава 2	Налог на прибыль организаций.....	58
§ 1.	Плательщики и объект налога на прибыль организаций. Ставки налога.....	58
§ 2.	Облагаемые и необлагаемые доходы организации	61
§ 3.	Расходы, уменьшающие доходы плательщика, и расходы, не учитываемые в целях налогообложения.....	73
§ 4.	Порядок признания доходов и расходов при методе начисления и порядок определения доходов и расходов при кассовом методе	98
§ 5.	Налогооблагаемая прибыль и особенности ее определения	107
§ 6.	Порядок исчисления налога на прибыль и авансовых платежей. Сроки и порядок уплаты налога и авансовых платежей	118
§ 7.	Организация налогового учета по налогу на прибыль	124
Глава 3	Налогообложение прибыли и доходов иностранных организаций в Российской Федерации	135
§ 1.	Особенности налогообложения иностранных организаций. Постоянное представительство иностранной организации	136
§ 2.	Особенности обложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянное представительство в РФ.....	148

§ 3. Особенности обложения иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через представительство в РФ и получающих доходы от источников в РФ	156
§ 4. Устранение двойного налогообложения	167
Глава 4 Налоги и платежи за пользование природными ресурсами	177
§ 1. Налог на добычу полезных ископаемых	177
§ 2. Платежи при пользовании недрами.....	192
§ 3. Платежи за пользование лесным фондом.....	196
§ 4. Водный налог.....	215
§ 5. Земельный налог	226
Глава 5 Налог на имущество организаций.....	236
Глава 6 Налог на доходы физических лиц.....	249
Глава 7 Единый социальный налог	280
Глава 8 Налог на имущество физических лиц	297
Глава 9 Налог на добавленную стоимость.....	307
§ 1. Понятие налога на добавленную стоимость. Предыстория НДС в странах Западной Европы и в России	307
§ 2. Механизм уплаты НДС.....	310
§ 3. Плательщики, объект налогообложения и порядок определения налоговой базы	313
§ 4. Ставки налога на добавленную стоимость	326
§ 5. Операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения)	333
§ 6. Сумма НДС, предъявляемая продавцом покупателю. Порядок и сроки уплаты НДС в бюджет.....	343
§ 7. Особенности налогообложения НДС при перемещении товаров (работ, услуг) через таможенную границу РФ	367

Глава 10	Акцизы	386
§ 1.	Акциз как косвенный налог	386
§ 2.	Акцизы на подакцизные товары.....	388
§ 3.	Особенности налогообложения при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу РФ	413
Глава 11	Специальные налоговые режимы	415
§ 1.	Упрощенная система налогообложения (УСНО).....	417
§ 2.	Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	438
Глава 12	Таможенные пошлины	447
Глава 13	Транспортный налог	501

По вопросам приобретения книг обращайтесь:

Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, тел.: (495) 380-4260; факс: (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

Магазин «Библиосфера» (розничная продажа):

109147, Москва, ул. Марксистская, д. 9, тел. (495) 670-5218, 670-5219

Отдел «Книга—почтой»:

тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

Центр комплектования библиотек:

119019, Москва, ул. Моховая, д. 16 (Российская государственная библиотека, кор. К)
тел. (495) 202-9315

Учебное издание

Николай Викторович Миляков

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

УЧЕБНИК

Редактор *Т.Г. Берзина*
Корректор *Л.С. Куликова*
Компьютерная верстка *А.И. Паркани*
Оформление серии *К.В. Пономарев*

ЛР № 070824 от 21.01.93 г.

Сдано в набор 12.09.2007. Подписано в печать 08.10.2007.

Формат 60х90/16. Бумага офсетная. Печать офсетная.

Гарнитура Newton. Усл. печ. л. 33,0. Уч.-изд. л. 32,15.

Тираж 3000 экз. Заказ №

Издательский Дом «ИНФРА-М»

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в

Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12.

E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>