

НАЛОГИ и НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Под редакцией Д.Г. Черника

2-е
издание



Отредактировал и опубликовал на сайте PRESSI (HERSON)

Раздел I

Налоговая система РФ: эволюция, основные принципы построения

Глава 1. Налоги в системе
экономических отношений

Глава 2. Основы налогообложения

Налоги в системе экономических отношений

1.1. Генезис налогообложения и налоговых теорий

Налоги в Древнем мире и в Российском империи

Налоги или прообразы налогов возникли с появлением первых общественных потребностей. Фактически это произошло с началом распада родового строя на самых ранних этапах разделения общественного труда. Развитие налогообложения шло одновременно с развитием государственных образований.

«Экономическая энциклопедия» характеризует налоги как атрибут, монопольную прерогативу и необходимое условие существования государства¹ (т.е. государство не может существовать без налогов).

Первоначально налоги взимались стихийно — по мере того, как появлялись общественные потребности. Но когда настала необходимость регулярного взимания налогов, потребовалось законодательное обеспечение этого процесса.

Первое известное нам налоговое законодательство относится к шестидесятым годам XVIII в. до н.э. Это законы вавилонского царя *Хаммурапи* (1792—1750 гг. до н.э.).

Законы царя Хаммурапи были выбиты на черном базальтовом столбе. Они изложены по определенной системе и включали 282 статьи, касающиеся судопроизводства, собственности и податей. Подати царю и местной знати обязаны были платить свободные землевладельцы и ремесленники.

Подати уплачивались деньгами или натурой, а именно зерном, ремесленными изделиями, скотом и пр. Объектом обложения служили земля, недвижимое и движимое имущество (крупный рогатый скот).

¹ *Экономическая энциклопедия* / Гл. ред. Л.И. Абалкин. М.: Экономика. 1999. С. 454.

Сборщики подати находились на службе у царя, они были чиновниками. Размер подати обычно составлял десятину, т.е. 10% доходов от имущества.

В законах царя Хаммурапи присутствуют несколько элементов, обязательных для налогового законодательства. Имеются два вида податей: в царскую казну и местные. Определены *субъекты* податей — свободные люди, занимающиеся каким-либо видом деятельности. Определены *объекты* податей — с какого именно имущества и с каких доходов они взимаются. Установлен *размер* подати (налоговая ставка) и *порядок* их сбора. В законах содержатся также *меры по защите* налогоплательщиков.

Несколько позже появились письменные источники, содержащие законы о налогах в Индии, Китае, Персии и других странах.

Для европейских государств базовым стало *римское право*. Поэтому коротко остановимся на нем.

Первоначально Римское государство состояло из самого города Рима и прилегающей к нему местности. В *мирное время* налоги не взимались. Расходы на управление городом и государством были минимальными, поскольку избранные магистраты исполняли свои должности безвозмездно, порой вкладывая собственные средства (это было почетно). Главную статью расходов составляло строительство общественных зданий. Расходы обычно покрывала сдача в аренду общественных земель. В *военное время* граждане Рима облагались налогами в соответствии с достатком.

Определение суммы налога (ценз) проводилось каждые пять лет избираемыми чиновниками-цензорами. Граждане Рима делали цензорам клятвенное заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении.

В IV—III вв. до н.э. Римское государство разрасталось, основывались и завоевывались новые города-колонии. Происходили изменения и в налоговой системе. В колониях вводились *коммунальные (местные) налоги*. Римские граждане, проживающие вне Рима, платили как государственные, так и местные налоги.

В случае победоносных войн налоги снижались, а порой государственный налог отменялся совсем. Необходимые средства обеспечивались контрибуцией завоеванных земель. Историк и писатель Т. Моммзен отмечает, что при правлении *Луция Корнелия Суллы* (138—78 гг. до н.э.) в Риме «граждане не платили уже никаких налогов, и единственные доходы, которые государство получало здесь, оно извлекало из отдачи в аренду оставшихся у него земельных участков, из сборов таможенных и некоторых немногочисленных налогов на роскошь».

Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались регулярно.

Рим превращался в империю, в состав которой входили провинции. Жители провинций были подданными империи, но не пользовались правами граждан. Они были обязаны¹ платить налоги, что свидетельствовало об их зависимом положении. Единой налоговой системы не существовало. Отдельные государства и общины были обложены по-разному. Те города и земли, которые оказывали наиболее упорное сопротивление римским легионам, после завоевания облагались более высокими налогами. Кроме того, римская администрация зачастую использовала систему налогов, сложившуюся в данной местности до завоевания римлянами. В целом в римскую казну провинции, как правило, платили меньше, чем прежним властителям. Но они несли расходы на содержание местной администрации, строительство общественных зданий, дорог и т.д. В римских провинциях — Испании и Македонии — важным источником доходов стали десятинные налоги с рудных и соляных копей.

Длительное время в римских провинциях не существовало государственных финансовых органов, которые могли бы профессионально устанавливать и взимать налоги. Римская администрация прибегала к помощи откупщиков, деятельность которых она не могла в должной степени контролировать. Господство откупной системы при отсутствии четких правил в налогообложении привело к тому, что в провинциях царил полный произвол. Обычными явлениями стали злоупотребления, коррупция.

Преобразование финансового хозяйства и прежде всего налоговой системы начал *Гай Юлий Цезарь* (100—44 гг. до н.э.). Он отменил откуп по прямым налогам, сохранив только для косвенных. Для каждой общины была определена сумма, которую она должна была внести. Распределение и сбор ее возлагались на саму общину. Налоги были снижены, поскольку государство могло получать их непосредственно и тем самым пресечь поступление значительных сумм в карманы откупщиков. Многие города получили налоговые льготы, но некоторые за борьбу против Цезаря были наказаны повышением налогов.

Налоговую реформу в Риме продолжил император *Август Октавиан* (63 г. до н.э. — 14 г. н.э.). В провинциях были созданы финансовые учреждения, осуществлявшие контроль за нало-

¹ Моммзен Т. История Рима. СПб.: Лениздат, 1993. С. 176—177.

гообложением. Были сокращены услуги откупщиков, а там, где они сохранились, за их деятельностью установлен строгий государственный контроль. Заново была проведена оценка налогового потенциала провинций с целью более справедливого распределения налогов и увеличения их отдачи. Для этого проводились обмеры каждой городской общины с ее земельными угодьями, составлялись кадастры по каждому городу, содержавшие данные о землевладельцах. Проводилась перепись имущественного состояния граждан. Переписью руководили наместники провинций совместно с прокураторами, возглавлявшими финансовые учреждения провинций.

Каждый житель был обязан в определенный день представить властям общины свою декларацию. Налоговые документы хранились в финансовом органе и служили базой для последующих переписей имущественного состояния (цензов). Чиновник, контролирующий проведение ценза, имел полномочия уменьшить налог в тех случаях, когда в силу объективных причин снижалась продуктивность хозяйства.

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

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

Каждый житель провинции должен был платить единую подушную подать.

В 6 г. н.э. император Август ввел налог с наследства — 5%. Им облагались лишь граждане Рима, но не провинций. Налог носил целевой характер. Полученные средства направлялись для пенсионного обеспечения профессиональных солдат. Ближайшие родственники солдат были от данного налога освобождены.

Помимо *прямых* налогов в Римской империи существовали и *косвенные*. Наиболее существенные из них: налог с оборота или акциз на внутреннее потребление по ставке обычно 1%, особый налог с оборота при торговле рабами по ставке 4%, налог на освобождение рабов по ставке 5% от их рыночной стоимости, акциз на соль¹. Августом были введены новые таможен-

¹ Акциз на соль платили только жители провинции. Граждане города Рима были от него освобождены.

ные пошлины во всех провинциях со всех вывозимых или ввозимых на продажу товаров. Величина пошлин дифференцировалась, в среднем ставка составляла 5%.

При императоре *Диоклетиане* (243—313 гг. н.э.) устанавливается промысловый налог.

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

Уже в Римской империи налоги не только выполняли фискальную функцию, но и играли роль дополнительного стимулятора развития хозяйства. Налоги вносились деньгами, следовательно, население было вынуждено производить излишки продукции для продажи. Это способствовало расширению товарно-денежных отношений, углублению процесса разделения труда, урбанизации.

Развитие налогообложения в России

Финансовая система России стала складываться в конце IX—X вв. н.э. после объединения Древнерусского государства.

Основным источником княжеской казны была дань. Князь *Олег* (?—912), утвердившись в Киеве, занялся установлением дани с подвластных племен. Дань обычно платили мехами или деньгами.

Князь Олег установил дани ильменским славянам, кривичам и мери. В 883 г. он покорил древлян и наложил дань: по черной куннице с жилья. В следующем году, победив днепровских северян, потребовал с них «дань легкую». Легкость обложения преследовала далеко идущие политические цели. Северяне, ранее платившие дань хазарам, не оказали сопротивления дружине Олега. Тяжесть этого обложения для них оказалась легче, чем во времена зависимости от хазар. Об этом узнали радимичи, жившие на берегах реки Сожи, и без сопротивления стали уплачивать дань киевскому князю, защитившему их от хазар.

Известно в Древней Руси было и поземельное обложение.

Косвенное налогообложение существовало на Руси в форме торговых и судебных пошлин. Пошлина «*мыт*» взималась за провоз товаров через горные заставы, пошлина «*перевоз*» — за перевоз через реку, «*гостиная*» пошлина — за право иметь склады, «*торговая*» — за право устраивать рынки. Пошлины «*вес*» и «*мера*» устанавливались соответственно за взве-

шивание и измерение товаров, что было в те годы довольно сложным делом. Судебная пошлина «*вира*» взималась за убийство, «*продажа*» — штраф за прочие преступления. Судебные пошлины составляли обычно от 5 до 80 гривен (*гривной* назывался слиток серебра различной формы, служивший самым крупным меновым знаком на Руси до XIV в.).

Эти порядки были узаконены в Русской Правде князя *Ярослава Мудрого* (ок. 978—1054).

Возникновение и развитие общей теории налогов. А. Смит

На определенном этапе эволюции общества встал вопрос о сущности и природе налогов. Выдающийся церковный философ *Фома Аквинский* (1225/1226—1274) определил налоги как «дозволенную форму грабежа». Он полагал наиболее «богоугодной формой» финансирование государственных расходов за счет богатства знатных людей. Однако при всей категоричности суждений *Фома Аквинский* понимал, что совсем без налогов обойтись нельзя: «Временами случается, что князья не располагают в достаточном объеме средствами для обороны страны и для решения всех прочих задач, которые они, руководствуясь здравым смыслом, должны брать на себя. В таком случае будет справедливо, если подданные оплатят то, чем обеспечивается их общее благополучие»¹. Критерий установления налогов по *Ф. Аквинскому* — это здравый смысл правителя, направленный на всеобщее благо.

Через 300 с лишним лет английский философ *Фрэнсис Бэкон* (1561—1626) в книге «Опыты или наставления нравственные и политические» пишет: «Подать, взимаемая с согласия народа или без такового, может быть одинакова для кошельков, но не одинаково ее действие на дух народа»².

Развитие государства и расширение его функций сопровождается эволюцией научных взглядов на налоги, как *социально-экономическую категорию*. В рамках экономической науки появляется **общая теория налогов**.

Теория обмена — одна из первых общих теорий, относящихся к XVI в., которая основывается на возмездном характере налогообложения. Ее суть такова: через уплату налогов граждане покупают у государства услуги по охране от нападения извне, поддержанию порядка внутри страны и т.д. Теория обмена приме-

¹ Цитируется по кн.: Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М.: Прогресс, 1992 С.161

² *Бэкон Ф.* Соч. В 2 т. М., 1972. Т. 2. С. 416

нима в условиях средневековья, является формальным отражением существовавших общественных отношений.

Атомистическая теория — более поздняя разновидность теории обмена. Ее представителями выступают французские мыслители *Себастьян Ле Пьер Вобан* (1633—1707) — теория общественного договора и *Шарль Луи Монтескьё* (1689—1755) — теория публичного договора. Их учение сводится к тому, что налог есть результат договора между гражданами и государством. Гражданин вносит государству плату за охрану, защиту и иные услуги. Налог — это плата за мир и определенные выгоды.

В данной теории были *Томас Гоббс* (1588—1679), *Вольтер* (1694—1778), *Оноре Мирабо* (1749—1791), лидер крупной буржуазии в начале Великой французской революции.

Значительный вклад в теорию налогов внес замечательный английский экономист *Уильям Петти* (1623—1687), известный как автор теории трудовой стоимости. В своем «Трактате о налогах и сборах» он разрабатывал **теорию косвенных налогов**, отдавая им предпочтение перед прямыми налогами.

Одновременно с У. Петти косвенными налогами занимался французский экономист Ф. Дэмезон, который в 1666 г. доказывал, что акциз способен один принести столько же и даже больше, чем все другие налоги.

Теория наслаждения возникла несколько позже, ее автором стал швейцарский экономист *Жан Симонд де Сисмонди* (1773—1842). Согласно этой теории гражданин покупает у государства наслаждение от общественного порядка, обеспечения защиты личности и общественности, правосудия и т.д. (по сути это развитие теории обмена).

Теорию налога как страховой премии выдвинули *Адольф Тьер* (1797—1877) во Франции и *Джон Рамсей Мак-Куллох* (1789—1864) в Англии. По их мнению, налоги — это страховой платеж, уплачиваемый гражданами государству на случай наступления какого-либо риска. Налогоплательщики страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и т.д. Но в отличие от истинного страхования, т.е. получения страхового возмещения при наступлении страхового случая, налоги вносятся, чтобы предотвратить этот случай, чтобы заранее профинансировать расходы государства на обеспечение правопорядка и обороны.

Подлинно научная теория налогообложения создавалась в последней трети XVIII в. вместе с классической политической экономией.

Ее основоположником с полным правом считается шотландский экономист и философ *Адам Смит* (1723—1790). В 1776 г. вышла его книга «Исследование о природе и причинах богатства народов». Из данного сочинения А. Смита можно вывести четыре основных принципа налогообложения, которые не устарели до сих пор:

1) *принцип справедливости*, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налога между гражданами соразмерно их доходам;

2) *принцип определенности*, требующий, чтобы сумма, способ и время платежа были совершенно точно заранее известны плательщику;

3) *принцип удобства*, предполагающий, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика;

4) *принцип экономии*, заключающийся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения.

Первые три принципа помимо своего содержания, безусловно, ориентируют не на фискальный подход к налогам, а на меры, способствующие расширению налоговой базы.

Один из главных выводов А. Смита состоял в том, что источником всякого богатства в натуральной и денежной формах является труд. Богатство любой нации зависит от двух основных факторов: от удельного веса населения, занятого производительным трудом, и от уровня производительности труда. А. Смит подразделял труд на *производительный*, т.е. увеличивающий стоимость предмета, к которому он прилагается, и *непроизводительный*, при котором возрастания стоимости не происходит. Главным двигателем производительного труда служит свобода конкуренции. Стихийное действие объективных экономических законов А. Смит считал «неведомой рукой», способной регулировать экономические процессы без вмешательства государства. Этот тезис мог иметь право на существование в условиях начальной стадии товарного производства, но встречающиеся в последнее время попытки руководствоваться им сейчас говорят о незнании истории развития хозяйства за последние два столетия. Впрочем, мощный кризис, показавший несостоятельность теории стихийности, проявился уже в 1825 г., более чем за 100 лет до Великой депрессии XX в. Тогда он охватил наиболее развитую страну — Англию. Затем экономические кризисы в разных странах, чаще всего в группах стран стали повторяться с периодичностью в среднем 11—15 лет.

Великая депрессия 1929—1933 гг. заставила всерьез задумать-ся о государственном регулировании экономики. Но об этом чуть ниже, а сейчас вернемся к учению А. Смита.

А. Смит заложил основы классической школы политической экономии. Следует отметить, что он многое почерпнул от своих выдающихся предшественников.

Классическая теория рассматривает налоги как один из видов государственных доходов, которые должны покрывать расходы на содержание правительства. Какая-либо иная роль налогам не отводится.

Речь не идет ни о регулировании экономики, ни о плате за услуги, ни о страховом платеже.

Классическая теория налогов основывается на теории рыночной экономики. Удовлетворение индивидуальных потребностей осуществляется через предоставление экономической свободы, свободы деятельности гражданина. Государство должно обеспечить развитие рыночных отношений, охрану права собственности. Для этого нужны финансовые ресурсы, а их основным источником могут быть только налоги.

А. Смит упорядочил классификацию налогов, их разделение на прямые и косвенные налоги. Вся совокупность законодательно установленных налогов и сборов подразделяется (классифицируется) на группы по определенным критериям, признакам, особым свойствам.

Первая классификация налогов была построена на основе критерия перелагаемости налогов, который первоначально еще в XVII в. был привязан к доходам землевладельца (поземельный налог — это прямой налог, остальные — косвенные). Впоследствии А. Смит исходя из факторов производства (земля, труд, капитал) дополнил доход землевладельца доходами с капитала и труда и соответственно двумя прямыми налогами — на предпринимательскую прибыль владельца капитала и на заработную плату наемного работника. Косвенные же налоги, считал А. Смит, — это те налоги, которые связаны с расходами и перелагаются, таким образом, на потребителя.

Классификация налогов на прямые и косвенные в соответствии с подоходно-расходным критерием хотя и устарела, но не утратила своего значения и используется для оценки степени переложения налогового бремени на потребителя товаров и услуг.

К числу **прямых налогов** относятся: налог на прибыль (доходы) предприятий и организаций, земельный налог, подоходный

налог с физических лиц, налоги на имущество юридических и физических лиц, владение и пользование которым служат основанием для обложения.

Косвенные налоги вытекают из хозяйственных актов и оборотов, финансовых операций, целевых сборов: налог на добавленную стоимость, акцизы на отдельные товары, налог на операции с ценными бумагами, налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы и др.

При косвенном налогообложении юридическое или физическое лицо, которое уплачивает такого рода налог, и лицо, которое должно быть подвергнуто налогообложению, — это разные лица. Например, акцизный налог на алкогольные изделия уплачивается производителем, хотя после реализации изделий акциз возмещается ему потребителем, который и оказывается действительным плательщиком налога. Следует иметь в виду, что это только теоретическое предположение, поскольку на практике может происходить иное. При определенных обстоятельствах прямые налоги также могут оказаться частично переложеными на потребителя через механизм роста цен. В свою очередь, косвенные налоги не всегда могут быть переложены на потребителя, поскольку рынок не обязательно в прежнем объеме примет товар по повышенным ценам.

Классическая, кейнсианская и неокейнсианская теории налогов

Классическую теорию налогов развивали *Д. Рикардо* (1772—1823), *Дж. Ст. Милль* (1773—1836), *Ж.Б. Сей* (1767—1832) и др.

Говоря о налоговых теориях, мы вынуждены во многом опираться на зарубежный опыт. Так сложилось, что в XVIII—XIX вв. развитие капитализма в России шло медленнее, чем в западных странах, а большую часть XX в. у нас господствовали экономические теории, недооценивающие роль товарно-денежных отношений в обществе и в том числе налогов.

Тем не менее в России были и выдающиеся ученые, развивавшие налоговые теории, и практики. Среди них следует отметить современника Петра I экономиста-самоучку *И.Т. Посошкова* (1652—1726). За два года до смерти он закончил капитальный труд «Книгу о скудости и богатстве». В 1818 г. *Н.И. Тургенев* (1789—1871) опубликовал книгу «Опыт теории налогов». Он впервые выдвинул проблему прогнозирования последствий от введения или изменения налогов. Впоследствии декабрист *Н.И. Тургенев* вынужден был долгие десятилетия прожить вдали от России. В

1845 г. в Казани вышла книга *Ивана Горелова* «Теория финансов», посвященная общей теории налогообложения. Во второй половине XIX — начале XX в. выходили труды крупных русских ученых *И.Х. Озерова*, *И.И. Янжула*, *Л.В. Ходского*, *А.А. Соколова*, *А.А. Исаева* и многих других.

Выше мы говорили о четырех принципах налогообложения, предложенных А. Смитом. Эти принципы дополняются и развиваются более поздними исследователями, но при этом остаются основополагающими. Приведем для примера девять принципов, сформулированных немецким экономистом А. Вагнером:

- 1) достаточность;
- 2) эластичность;
- 3) надлежащий выбор источника налогообложения (доход или капитал);
- 4) разумность системы налогов, учет последствий;
- 5) всеобщность обложения;
- 6) равномерность налогообложения;
- 7) определенность;
- 8) удобство уплаты налога.
- 9) максимальное уменьшение издержек взимания налога.

Нетрудно увидеть, что 5, 7, 8 и 9-й принципы А. Вагнера повторяют принципы А. Смита.

Разработка научных методов регулирования экономики с помощью налогов связана с именем выдающегося английского экономиста *Д.М. Кейнса*¹ (1883—1946). Применение разработанных им методов, в частности, позволило изменить цикличность производства и существенно смягчить экономические кризисы, потрясающие на протяжении XIX — первой половины XX в. западные страны. В соответствии с теорией Д. Кейнса налоги служат главным рычагом государственного регулирования экономики и способствуют ее развитию. Теория выдвигает необходимость создания «эффективного спроса» в виде условий для обеспечения реализации произведенной продукции посредством воздействия различных методов государственного регулирования. Государство с его кредитно-денежной и бюджетной политикой должно содействовать притоку инвестиций, в том числе путем соответствующей системы налогов.

Одно из важнейших положений теории Кейнса — зависимость экономического роста от достаточных денежных сбереже-

¹ Кейнс Дж.М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1978

ний населения только в условиях полной занятости. Если полной занятости нет, то большие сбережения мешают экономическому росту, так как представляют собой пассивный источник доходов, не вкладываются в производство. Необходимо изъятие доходов, помещенных в сбережения, с помощью налогов и финансирования за счет этих средств инвестиций.

Согласно теории Д.М. Кейнса, налоги действуют в экономической системе как «встроенные механизмы гибкости». Налоги должны быть высокими и прогрессивными, тогда они действуют как встроенный стабилизатор». Во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее, чем налоговые доходы, а во время кризиса налог уменьшается быстрее, чем падают доходы.

Так достигается относительно стабильное социальное положение в обществе. Таким образом, налоговые поступления зависят не только от величины ставок налога, но и связаны с изменениями доходов, облагаемых по прогрессивной шкале. Колебания величин происходят автоматически и более значительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов.

Одновременно с кейнсианством в XX в. разрабатывалась **неоклассическая теория налогов**, основанная на преимуществе свободной конкуренции. Согласно этой теории государственное вмешательство не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без вмешательства извне достичь экономического равновесия. Государственное вмешательство нужно для того, чтобы устранить препятствия, мешающие действию законов свободной конкуренции. (В этом заключается отличие неоклассической теории от кейнсианской, утверждающей, что динамическое равновесие неустойчиво, и делающей выводы о необходимости прямого вмешательства государства в экономические процессы.)

Неоклассическую модель построил *Дж. Мид* (1907). Он отводил государству косвенную роль в регулировании экономических процессов.

В неоклассической теории получили развитие два направления: теория экономики предложения и монетаризм.

Представителями **теории экономики предложения**, возникшей в последней четверти XX века, являются американские ученые: *М. Бернс, Г. Стайн, А. Лэффер, М. Уэйденаум*. По их мнению, высокие налоги сдерживают предпринимательскую инициативу и тормозят политику инвестирования и обновления производства. Государство обязано всемерно сокращать расходы и по минимуму вмешиваться в рынок.

Профессор А. Лэффер выявил количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, представил ее в виде параболической кривой (рис. 1.1) и сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную активность частного сектора. Во второй половине XX в. «кривая Лэффера» получила всеобщее признание. Анализ кривой показывает, что чем выше налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от налогов. Если предприниматель не видит перспективы получения прибыли или если успешное функционирование рынка сопровождается прогрессивным налогообложением, то экономическая активность падает. Заинтересованность хозяйствующих субъектов является движущей силой процветающей экономики.

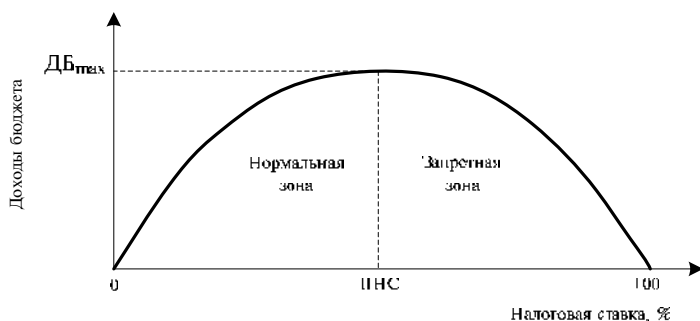


Рис. 1.1. Кривая А. Лэффера:

$ДБ_{\max}$ — максимально возможная величина доходов бюджета;
ПНС — предельная налоговая ставка, при которой доходы бюджета достигают максимального размера

Отсюда следует вывод, что рост налоговых ставок поддерживает увеличение налоговых поступлений только до определенного предела, затем рост поступлений начинает замедляться, после чего наступает плавное снижение доходов бюджета, переходящее в резкое падение. Предпринимательская инициатива в условиях повышения налоговых ставок сокращается, а часть налогоплательщиков переходит из легального бизнеса в «теневой» сектор экономики.

Количественно предельной ставкой для налогового изъятия в бюджет А. Лэффер считает 30% суммы доходов, а резкое падение начинается после 40—50% изъятия.

Доходы государства должны увеличиваться за счет расширения налоговой базы, а не увеличения налоговой ставки и таким образом налогового бремени.

Налоговая политика согласно данной теории состоит в снижении налоговых ставок и предоставлении налоговых льгот корпорациям.

Теория монетаризма связана с именем профессора Чикагского университета *М. Фридмена* (1912). По его мнению, государство в экономике имеет лишь одну роль: регулирование денег в обращении посредством изменения денежной массы и процентных банковских ставок.

Государство непрерывно увеличивает расходы, усиливая инфляцию, поэтому его нельзя допускать к регулированию производства и цен, но оно должно изымать излишек денег из обращения. Сочетание снижения налогов с манипулированием денежной массой и процентной ставкой позволяет создать стабильность функционирования экономического механизма.

Основная теоретическая предпосылка неоклассицизма — это поиски методов снижения инфляции.

Следует отметить, что попытки в первой половине 1990-х гг. в России строить экономическую и в том числе налоговую политику на базе теории монетаризма потерпели полную неудачу.

Неокейнсианская теория развивается английскими экономистами *И. Фишером* и *Н. Калдором*. По их мнению, центр тяжести налогообложения должен лежать в области потребления, отсюда — идея усиления косвенных налогов. Тогда деньги, предназначенные на покупку потребительских товаров, будут направлены либо в инвестиции, либо в сбережения. Инвестиции — фактор сегодняшнего роста, а сбережения — фактор будущего роста экономики.

Н. Калдор считал, что налог на потребление по прогрессивным ставкам с применением льгот для определенных видов товаров более справедлив, чем фиксированный налог с продаж.

В трудах *П. Самуэльсона* (1915) тесно переплетаются классические и кейнсианские взгляды.

В настоящее время, продолжая опираться на передовой зарубежный опыт, мы возрождаем отечественную науку, прежде всего теорию налогов, как важнейшую составляющую экономической науки, а так же практику налогообложения. В нашей стране, как и во всем мире, продолжается научная дискуссия о стихийном и регулируемом рынке. И коррективы в эту дискуссию вносит экономический кризис 2008—2009 гг.

1.2. Экономическая сущность и функции налогов

При переходе к рынку российская налоговая система эволюционирует: она прошла уже несколько этапов развития и в 2009 г. еще не является устоявшейся.

Мы предлагаем следующую укрупненную классификацию этапов современной налоговой реформы Российской Федерации:

- *первый этап* (1990—1991 гг.) — начальный, или подготовительный: выработка и принятие пакета законов об отдельных налогах;
- *второй этап* (1991—1998 гг.) — становление налоговой системы;
- *третий этап* (1999—2000 гг.) — вступление в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ): определение общих принципов налогообложения;
- *четвертый этап* (2001 г. — настоящее время) — вступление в действие части второй Налогового кодекса РФ: разработка отдельных налогов.

Так создается единая комплексная налоговая система на всем экономическом пространстве Российской Федерации.

Основные признаки и элементы налога. Функции налогов

Статья 8 НК РФ содержит определения понятий «налог» и «сбор».

Под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

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

Следует обратить внимание еще на один вид платежа, безусловно относящийся к налоговой системе, — это пошлины. **Пошлина** — оплата каких-либо действий государственных органов в интересах плательщика. Государственная пошлина уплачивается, например, за рассмотрение дел в судах общей юрисдикции, регистрацию сделок, записи в актах гражданского со-

стояния, выдачу каких-либо свидетельств, выписок, данных и т.д. **Таможенная пошлина** уплачивается за перевоз товаров через таможенную границу.

Исходя из определений, рассмотрим основные признаки и основные элементы налога.

Основные признаки налога следующие:

1) императивность или абсолютная обязательность уплаты налога;

2) индивидуальная безвозмездность, поскольку налогоплательщик в отличие от плательщика сборов не может рассчитывать на какую-либо конкретную пользу от государства лично для себя;

3) законность, так как налог может устанавливаться только законодательством и взиматься лишь на основании закона;

4) регулярность взимания;

5) уплата в целях финансирования деятельности государства.

Для установления налога в законе определены его *основные элементы*:

1) субъект налогообложения, т.е. налогоплательщик или плательщик сбора;

2) объект налогообложения и единица обложения;

3) налоговая база;

4) налоговая ставка;

5) налоговый оклад, т.е. сумма налога с единицы обложения;

6) налоговый период;

7) налоговые льготы. Налоговые льготы не принадлежат к разряду обязательных элементов, ибо налог может быть установлен и без них.

Налоги — основа формирования бюджета, однако этим их функции отнюдь не исчерпываются. Следует отметить, что по поводу функций налогов у ученых не выработано единой точки зрения (в различных источниках можно встретить разные, порой противоположные, взгляды).

Остановимся на наиболее приемлемом, на наш взгляд, варианте.

Первая функция налогов — это, несомненно, **фискальная** (фиском в Римской империи называлась казна императора, берущая свое начало от воинской кассы). Фискальная функция отражает задачу наполнения деньгами казны или, в современном понимании, бюджета государства.

Вторая функция налогов — **распределительная**, или **социальная**: через налоговую систему государство осуществляет перераспределение финансовых ресурсов, в том числе перетекание денег из производственной сферы в социальную.

Третья функция налогов — **регулирующая**, именно эта функция определяет задачи налоговой политики государства. С помощью налоговых методов можно стимулировать или дестимулировать развитие отдельных отраслей и регионов, добиваться желаемых изменений в структуре производства, его размещении. Можно проводить протекционистскую экономическую политику или, наоборот, обеспечить свободу товарному рынку, регулировать направление инвестиций. Подчеркнем, что речь идет о регулировании деятельности частных компаний, которым нельзя «приказать».

Четвертая функция налогов — **контрольная**. С их помощью благодаря налоговой статистике и анализу налоговых деклараций государство владеет информацией об истинном финансовом положении страны, о финансово-хозяйственной деятельности организаций, об источниках доходов юридических и физических лиц. Точное знание о состоянии экономики позволяет вносить своевременные изменения в бюджетную и налоговую политику.

Пятая функция налогов — **политическая**. Нередко она противоречит фискальной. Это связано с особыми режимами налогообложения для отдельных стран. Последним таким примером является Правительственное Соглашение между Россией и Беларусью о взимании косвенных налогов по принципу «страны назначения».

Политическая функция налогов не нова: вспомним князя Олега и его отношения с днепровскими северянами и радимичами; ранее налоги как рычаг политики использовал Гай Юлий Цезарь.

Иногда в качестве *отдельной функции* налогов выделяют **поощрительную**, осуществляемую через установление налоговых льгот. Но, на наш взгляд, ее можно не выделять в качестве самостоятельной функции, поскольку она поглощается социальной и регулирующей функциями налогов.

Нетрудно заметить, что функции налогов тесно связаны с налоговыми теориями. До настоящего времени не утихают дискуссии вокруг регулирующей функции налогов. И сегодня можно встретить экономистов и финансистов-практиков, преувеличивающих фискальную функцию налогов и отрицающих их социальную роль.

Сущность и формы налоговой политики

Исходя из теории налогов и функций налогов определяется налоговая политика государства.

Налоговая политика представляет собой совокупность экономических, финансовых и правовых мер государства по формированию

налоговой системы страны в целях обеспечения финансовых потребностей государства, отдельных социальных групп общества, а также развития экономики страны за счет перераспределения финансовых ресурсов. Налоговая политика характеризуется последовательными действиями государства по выработке научно-обоснованной концепции развития налоговой системы, по определению важнейших направлений использования налогового механизма, а также по практическому внедрению налоговой системы и контролю за ее эффективностью.

В зависимости от состояния экономики, от целей, которые на данном этапе развития экономики государство считает приоритетными, используются различные методы осуществления налоговой политики.

Она проводится посредством следующих методов: управления, информирования, воспитания, консультирования, льготирования, контроля, принуждения.

В теории можно выделить три основных формы налоговой политики, которые на практике встречаются не в чистом виде, а в определенных соотношениях друг с другом.

*Первая форма — это **выраженная фискальная политика или политика максимальных налогов.*** Здесь мы имеем тот случай, когда государство стремится методом высоких налогов наполнить доходную часть бюджета и обеспечить превышение доходов над расходами. Подобная политика, как убедительно показал А. Лэффер, чаще всего не достигает поставленных целей. Однако она имеет более серьезные последствия. Происходит замедление расширенного воспроизводства или вообще возврат к простому воспроизводству.

Чем выше предельные налоговые ставки, как говорил А. Лэффер, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них. Люди работают не для того, чтобы платить налоги. Чистый за вычетом налогов доход определяет, работает ли данный человек или сидит на пляже.

Население оказывает пассивное сопротивление данному курсу, начинается массовое уклонение от уплаты налогов. Уклонение от налогообложения приводит, в свою очередь, к росту теневой экономики.

В подобной ситуации мы имеем дело с преувеличением роли фискальной функции налогов по сравнению с остальными функциями.

*Вторая форма — это **налоговая политика экономического развития.*** При этом государство стремится всемерно снижать нало-

ги, оставляя большую часть финансовых ресурсов в распоряжении хозяйствующих субъектов. Может показаться, что именно к такой политике следует стремиться. Однако она может иметь тяжкие последствия, а именно: сокращение социальных программ из-за нехватки средств у правительства, снижение уровня жизни работников бюджетных организаций, включая врачей, учителей и т.д.

Третья форма — это **оптимальная налоговая политика**. Для ее проведения необходимы детальный научный анализ и осмысление экономической ситуации, прогнозирование последствий любых налоговых изменений, комплексность принятия решений. Успех налоговой политики основывается на исследовании прошлого, знании опыта зарубежных развитых стран, на осмысленном применении этого опыта с учетом специфических особенностей национальной экономики.

При проведении налоговой политики могут разойтись фискальные интересы государственных органов и налогоплательщиков. Как достичь гармонизации интересов? Налоговая политика должна учитывать как интересы бюджета, так и интересы широких масс населения. Примирить их вполне возможно. Все заинтересованы в устойчивом развитии экономики высокими темпами, в развитии расширенного воспроизводства на основе передовых технологий, а также в решении социальных проблем. Вопрос в оптимальных соотношениях финансирования народнохозяйственных отраслей, в «прозрачности» доходов и расходов бюджета.

Инструментами налоговой политики служат:

- налоговые ставки;
- налоговые льготы и вычеты;
- санкции за неуплату налогов;
- порядок формирования налоговой базы;
- и главное, сама налоговая система, определяющая приоритет прямых или косвенных налогов, налогов на производство или на потребление; налогов на юридических или на физических лиц; налогов на доход или на имущество; налогов на крупный и малый бизнес; роль таможенных налогов и пошлин; соотношение федеральных, региональных и местных налогов и т.д.

Еще раз подчеркнем что налоговая политика — часть экономической политики. Она исходит из основных экономических и социальных задач на конкретном историческом этапе.

В XXI в. Россия осуществляет начатый в начале 1990-х гг. переход к рынку. Этой задаче всемерно способствует развитие налоговой системы Российской Федерации.

Следует определить, какой именно рынок мы хотим построить. Сформулируем, что представляет собой рыночная система хозяйства. Рыночная экономика — это система организации хозяйства страны, основанная на товарно-денежных отношениях, многообразии форм собственности на средства производства, экономической свободе граждан как собственников своей рабочей силы, их конкуренции в сфере производства и обращения товаров и услуг.

В рыночной экономике функционируют и активно взаимодействуют друг с другом три основных специфических рынка: рынок товаров и услуг, или товарный рынок; рынок труда; рынок финансовых ресурсов, включающий в себя рынок ценных бумаг. Цену на рынке формирует соотношение спроса и предложения. На рынке труда ценой является заработная плата наемного работника.

Юридические лица (хозяйствующие субъекты) выступают в одно и то же время в качестве потребителя и производителя на товарном рынке, эмитента и инвестора — на финансовом рынке, работодателя — на рынке труда. Граждане выступают в качестве продавцов своей рабочей силы на рынке труда (трудоспособная часть населения), потребителей — на товарном рынке, инвесторов — на финансовом рынке.

Рыночные модели разных стран весьма отличаются друг от друга. Можно выделить две основные модели рыночной экономики: либеральную модель и модель социально-ориентированного рынка.

1. Либеральная модель основана на незначительном вмешательстве государства в хозяйственную жизнь и социальные процессы. Действует минимум предприятий государственного сектора, обеспечивается максимальная свобода хозяйствующим субъектам, государство принимает минимальное участие в решении социальных проблем, заботясь лишь о беднейших слоях населения, регулирование носит монетарный характер и ограничивается преимущественно макроэкономикой. Либеральная модель действует в США, Канаде, близки к ней системы Англии и Франции.

Следует отметить, что многое из сказанного о либеральной модели относится, скорее, к прошлому перечисленных стран. В настоящее время они двигаются в сторону социально-ориентированной модели.

2. Социально-ориентированная модель отличается более высокой степенью государственного регулирования экономики. Здесь значителен государственный сектор, предпринимательская деятель-

ность подвержена регламентации, государство гарантирует определенный уровень удовлетворения потребностей населения (а не только его низших слоев) в жилье, услугах здравоохранения, образовании и культуре, заботится о занятости трудоспособной части населения. Подобная модель функционирует в Германии, Австрии, Нидерландах, Швеции, Норвегии. Близка к ней и система Японии.

Вполне понятно, что либеральная и социально-ориентированная модели рынка требуют наличия у государства различных финансовых ресурсов. И налоги в странах с социально-ориентированной моделью, конечно, должны быть выше. Величина налогов должна соответствовать задачам, поставленным государством.

Поэтому, когда А. Лэффер и его последователи говорили о 30-процентном налоговом изъятии, следует выяснить, о какой модели рынка идет речь. Напомним, что А. Лэффер сторонник либеральной модели.

Вопросы для самопроверки

1. Какова роль налогов в системе экономических отношений?
2. Каким было первое известное налоговое законодательство?
3. Какими были налоги античного Рима?
4. Что известно о первых налогах на Руси? Что такое дань?
5. Охарактеризуйте зарождение общей теории налогов.
6. Расскажите о классической теории налогов. Какова в этом роль А. Смита?
7. В чем сущность четырех принципов налогообложения А. Смита?
8. Что такое прямые и косвенные налоги, переложение налогов?
9. Дайте определение налога.
10. Дайте определение сбора. В чем отличие сбора от налога?
11. Каковы основные признаки налога?
12. Каковы основные элементы налога?
13. В чем заключаются функции налогов?
14. Какова регулирующая функция налогов?
15. Как происходила разработка научных методов регулирования экономики? Какова роль Дж.М. Кейнса?
16. В чем заключался вклад русских ученых в развитии теории налогов?
17. Расскажите о неоклассической теории налогов.
18. Что такое кривая А. Лэффера?
19. В чем суть теории монетаризма?
20. Охарактеризуйте принципы налогообложения А. Вагнера.
21. Что можно сказать о трех формах налоговой политики?
22. Чем различаются две модели рыночной экономики?
23. Каковы этапы современной налоговой реформы РФ?
24. Охарактеризуйте налоговую политику как составную часть экономической и социальной политики государства.

Основы налогообложения в Российской Федерации

2.1. Налоговое законодательство Российской Федерации о налоговой системе

В 1992 г. началось возрождение *налоговой системы Российской Федерации*. В связи с отсутствием собственного теоретического и практического опыта оно происходило несколько спонтанно, в какой-то мере методом «проб и ошибок». Частично перенимался зарубежный опыт, в первую очередь, американский, германский и французский. Это очень помогало в работе, но с другой стороны иностранная практика далеко не всегда адаптируется к российской действительности.

Лишь после экономического кризиса 1998 г. началось постепенное введение в действие Налогового кодекса РФ как основополагающего документа законодательства о налогах и сборах.

Значение и структура Налогового кодекса РФ

Налоговый кодекс РФ определил принципы построения и функционирования налоговой системы, порядок введения, изменения и отмены федеральных налогов, сборов и пошлин, а также основы установления региональных и местных налогов. В нем четко прописано правовое положение налогоплательщиков, налоговых органов, налоговых агентов, сборщиков налогов, кредитных учреждений и других участников налоговых отношений. Кодекс устанавливает основные положения по определению объектов налогообложения, исполнению налоговых обязательств, обеспечению мер по их выполнению, ведению учета финансовых ресурсов и налогового учета, привлечению налогоплательщиков к ответственности за налоговые правонарушения и обжалованию действий должностных лиц налоговых органов. Практически речь идет о формировании новой отрасли права — налогового права с глубокой проработкой всех элементов, с учетом

мирового и накопленного российского опыта, а также специфических особенностей развития национальной экономики.

Налоговым кодексом РФ создана единая комплексная система налогов, определены функции, полномочия и ответственность всех уровней власти в проведении налоговой политики.

Рассмотрим структуру общей части Налогового кодекса РФ. Она включает семь разделов.

Раздел 1 состоит из общих положений, характеризующих законодательство о налогах и сборах, и устанавливающих систему налогов и сборов России.

Налоговая система, как и в большинстве крупных развитых государств, трехзвенна и состоит из федеральных, региональных и местных налогов, обеспечивая доходами все уровни управления.

В *разделе 2* речь идет о налогоплательщиках и налоговых агентах. Об их правах и обязанностях, о представительстве в налоговых правоотношениях.

Раздел 3 говорит о налоговых органах и близких к ним органах государственной власти.

Разделом 4 устанавливаются общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

Раздел 5 определяет порядок сдачи налогоплательщиком налоговой декларации, а также формы и методы проведения налогового контроля.

Особое место занимает *раздел 6*, где классифицируются налоговые правонарушения и определяется ответственность за их совершение. Классификация налоговых нарушений проведена впервые в российском налоговом законодательстве. Ответственность налогоплательщика дифференцирована в зависимости от тяжести проступка и его последствий, умышленности или случайности его совершения, повторности и других факторов. До введения Налогового кодекса практически одинаково карались ошибка в бухгалтерской отчетности и сознательное занижение или сокрытие прибыли (доходов) с целью ухода от налогообложения. Что особенно важно, выделены виды налоговых правонарушений, за которые прямую ответственность несут коммерческие банки и иные кредитные учреждения. До введения НК РФ ответственность банков и их руководителей за своевременное и полное поступление налоговых платежей в бюджет была чисто номинальной.

Раздел 7 устанавливает порядок обжалования актов налоговых органов и действий их должностных лиц.

Итак, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из **Налогового кодекса РФ** и принятых в соот-

ветствии с ним *федеральных законов о налогах и сборах*. Законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из *законов и иных нормативно-правовых актов о налогах и сборах субъектов Федерации*, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению и взиманию налогов и сборов, в том числе отношения, возникающие в ходе налогового контроля.

Основной постулат налогового законодательства состоит в том, что каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Обратим внимание на слова «законно установленные». Налоговый кодекс говорит, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов или сборов, не предусмотренные Кодексом, либо установленные в ином порядке, чем это установлено Кодексом. Данное положение завершило длительную дискуссию о том, устанавливать ли закрытый перечень региональных и местных налогов или рекомендательный, с правами субъектов Федерации и местных органов представительной власти вводить свои дополнительные налоги и сборы. Такой механизм имелся в нашем законодательстве в 1994—1996 гг. За трехлетие количество видов налогов в стране возросло в 3 раза.

Налоговый кодекс ввел положение, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства толкуются в пользу налогоплательщика. То есть введена естественная в юриспруденции презумпция невиновности.

В период с 1992 по 1999 г. происходили многочисленные изменения налогового законодательства. Вводились они зачастую в середине календарного года по несколько раз, иные из них имели обратное действие. Все это дестабилизировало налоговую систему страны, нарушало финансовые программы предприятий и организаций, усложняло процесс налоговой проверки. В первый раздел Налогового кодекса введена ст. 5, говорящая о действии актов законодательства о налогах и сборах по времени. Она установила следующий порядок. Акты законодательства 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 соответствующей

щему налогу, за исключением случаев, предусмотренных Налоговым кодексом. Для сборов действует только первое ограничение, т.е. акты законодательства о сборах вступают в силу, не раньше, чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования.

Законы, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня официального опубликования.

С 1 октября 2008 г. в ст. 5 НК РФ введено еще одно уточнение, улучшающее положение налогоплательщиков. Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, а также отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут вступать в силу со дня их официального опубликования, если прямо предусматривают это. Акты законодательства, устанавливающие новые налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые нарушения, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Акты, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые нарушения, либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков имеют обратную силу. Акты, отменяющие налоги и сборы, снижающие размеры их ставок, устраняющие обязанности налогоплательщиков или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Налоговая система Российской Федерации

Теперь следует сказать о *трехзвенности* налоговой системы. Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом и обязательны к уплате на всей территории страны. Региональные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом и законами субъектов Федерации, вводятся в соответствии с Кодексом и обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов Федерации. Местные налоги и сборы, устанавли-

ваются Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вводятся в действие в соответствии с Кодексом и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Подчеркивается, что не могут устанавливаться региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом.

Кодексом определены специальные налоговые режимы. Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. К специальным налоговым режимам относятся:

- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
- единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Налоговый кодекс РФ подтверждает приоритет международных договоров Российской Федерации в области налогообложения перед налоговым законодательством.

Виды налогов определяются ст. 13, 14 и 15 НК РФ. Эти статьи не раз подвергались изменениям. Для данной книги мы пользуемся редакцией статей на январь 2009 г.

Согласно ст. 13 НК РФ в Российской Федерации введено *девать федеральных налогов и сборов*:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) водный налог;
- 8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 9) государственная пошлина.

В ст. 13, как видим, отсутствуют таможенные пошлины, которые ранее входили в перечень. По своей социально-экономической сущности таможенные пошлины, безусловно, относятся к налоговой системе.

Согласно ст. 14 НК РФ *существует три региональных налога:*

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

Местных налогов в соответствии со ст. 15 НК РФ всего два:

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

Относительно ст. 15 нередко высказываются опасения за состояние местных бюджетов. Ведь при создании налоговой системы местных налогов было 23. Разительные перемены. По этому поводу можно сказать, что основная доля доходной части местных бюджетов, как и в большинстве развитых европейских стран, формируется за счет процентных отчислений от федеральных налогов: НДС, акцизов, налога на прибыль организаций, оставления в регионах основной массы налога на доходы физических лиц. Прибавкой могут служить отчисления от налога на имущество организаций. Удельный вес местных налогов в местных бюджетах не столь велик. Кроме того, с отменой большого числа местных налогов улучшается финансовое состояние предприятий, что позитивно сказывается на развитии налоговой базы. Высвобождаются силы налоговых инспекций для улучшения собираемости основных налогов. Упрощается в целом налоговая система Российской Федерации, что является одной из целей налоговой реформы.

Кодекс определяет, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и сборы. Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения филиалов и обособленных подразделений.

Налоговыми агентами являются лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в бюджет или внебюджетные фонды налогов. Это происходит, например, когда налог взимается у источника выплаты.

В отдельных случаях прием от налогоплательщиков или плательщиков сборов платежей и перечисление их в бюджет может осуществляться государственными органами, органами местного самоуправления, другими уполномоченными органами или долж-

ностными лицами. Тогда они являются сборщиками налогов или сборов.

Кодекс определяет понятие *взаимозависимых лиц* для целей налогообложения. Ими признаются *физические и юридические лица, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности*. Физические лица, например, могут состоять в родственных отношениях или в подчинении одно у другого. Организация может непосредственно или косвенно участвовать в другой. Все это влияет на условия сделок между ними.

Налогоплательщик имеет право участвовать в налоговых правоотношениях лично или через представителя. Личное участие не лишает его права иметь представителя и наоборот.

Налоговый кодекс РФ существенно расширил права налогоплательщиков по сравнению с налоговым законодательством, действующим до его принятия.

Налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты *имеют право*:

- получать от налоговых органов бесплатную информацию о налогах и сборах, о налоговом законодательстве, о своих правах и обязанностях; о полномочиях налоговых органов;
- получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы, естественно, при наличии у них для этого оснований;
- получать отсрочку, рассрочку платежей, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит;
- получить своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных, либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых органах лично либо через своего представителя;
- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки, представлять пояснения по их актам, обжаловать акты налоговых органов;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконным решением налоговых органов или незаконными действиями или бездействием их должностных лиц.

Налоговый кодекс не просто провозглашает права налогоплательщиков, а гарантирует обеспечение и защиту их прав.

Первая обязанность налогоплательщиков — это *уплачивать законно установленные налоги*. А для обеспечения уплаты они **обязаны**:

- встать на учет в налоговых органах;
- вести учет своих доходов и объектов налогообложения;
- предоставлять в налоговой орган налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность;
- предоставлять налоговым органам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять требования налоговых органов об устранении нарушений налогового законодательства, а также не препятствовать деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Кроме перечисленных постоянных обязанностей налогоплательщики должны письменно сообщать в налоговый орган: об открытии и закрытии счетов; о создании обособленных подразделений; о ликвидации, реорганизации, объявлении банкротства; об изменении местонахождения.

Необходимо внести ясность в понятие налоговых органов, которое является отнюдь не простым, поскольку контролем за поступлением доходов государства занимаются несколько правительственных организаций.

Налоговыми органами являются Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы. Они правопреемники Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и его подразделений.

В определенных случаях полномочиями налоговых органов обладают таможенные органы. Об этом будет сказано ниже.

Федеральная налоговая служба полномочна осуществлять контроль и надзор за следующим:

- соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

- фактическими объемами производства и реализации этилового спирта и алкогольной продукции;
- осуществлением валютных операций организациями, не являющимися кредитными учреждениями.

Федеральная налоговая служба осуществляет:

- государственную регистрацию юридических лиц, индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;
- установку и пломбирование контрольных спиртоизмеряющих приборов;
- регистрацию договоров коммерческой концессии;
- учет всех налогоплательщиков, ведение Единого государственного реестра индивидуальных предпринимателей и Единого государственного реестра налогоплательщиков.

Федеральная налоговая служба бесплатно информирует налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц.

Налоговая служба осуществляет возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов, пеней или штрафов.

Налоговая служба разрабатывает и устанавливает формы налоговых документов.

С целью реализации своих полномочий Федеральная налоговая служба *имеет право*:

- организовывать проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а так же научных исследований по вопросам осуществления контроля и надзора в установленной сфере деятельности;
- запрашивать и получать сведения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;
- применять предусмотренные законодательством меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а так же санкции, направленные на недопущение или ликвидацию последствий нарушений юридическими или физическими лицами налогового законодательства Российской Федерации или иных обязательных требований в установленной сфере деятельности.

При этом Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять нормативно-правовое регулирование в области налогообложения.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации.

2.2. Исполнение обязанности по уплате налогов

Обязательства налогоплательщиков по уплате налогов

Четвертый раздел части первой Налогового кодекса РФ определяет **общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов**. Здесь дается несколько иное, чем раньше, определение объектов налогообложения.

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (работ, услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики. Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения, определенный в соответствии с частью второй НК РФ.

Налогоплательщик обязан *самостоятельно* исполнить обязанность по уплате налога, причем выполнить ее в срок, установленный законодательством.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налоговый орган производит *принудительное* взыскание налога за счет денежных средств налогоплательщика или его имущества. В бесспорном порядке налог взыскивается с юридических лиц. Взыскание налога с физического лица может быть осуществлено только в судебном порядке. При этом следует иметь в виду, что взыскание в бесспорном порядке налога с организации не может быть произведено, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации:

- сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Налоговый кодекс РФ окончательно установил, что является моментом исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога.

Обязанность по уплате налога *считается исполненной* налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога. Но лишь при наличии достаточного остатка на счете налогоплательщика. При уплате налога наличными деньгами обязанность считается исполненной с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк, в кассу органа местного самоуправления или в отделение связи. Налог *не признается уплаченным* в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком платежного поручения на перечисление налога в бюджет. Также налог не считается уплаченным, если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с Гражданским кодексом РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных ресурсов на счете для удовлетворения всех требований.

С учетом вышеизложенных положений при не поступлении денег на счет бюджета виновным может оказаться лишь кредитное учреждение. Банки согласно Налоговому кодексу несут ответственность за неисполнение или ненадлежащее исполнение поручений налогоплательщика, налогового агента или налогового органа. Их поручения выполняются в порядке очередности, установленной Гражданским кодексом РФ. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнения поручений на перечисление налогов. Такое поручение, как и решение о взыскании налогов, как правило, исполняется банком в течение одного операционного дня следующего за днем получения поручения или решения.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджет причитающиеся налоги и уплатить пени. В противном случае к банку могут быть применены меры бесспорного списания денежных средств или отнесения недоимки на имущество банка. Неоднократное нарушение в течение календарного года служит основанием для обращения налогового органа в Центробанк России с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

Если обязанность по исчислению и взиманию налога возложена на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по его уплате считается исполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога исполняется в рублях. В свободно конвертируемой валюте могут платить налоги иностранные организации и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Взимание недоимки за счет имущества налогоплательщика осуществляется по решению руководителя налогового органа. Оно передается судебному приставу, который обязан произвести необходимые исполнительные действия. Взысканное имущество не может превышать сумму недоимки. Установлена последовательность взыскания по видам имущества. Она начинается с изъятия наличных средств и рассчитана так, чтобы нанести минимальный урон реальному производству.

Взимание недоимки за счет имущества физических лиц, включая наличные денежные средства и деньги на счетах в кредитных учреждениях, производится только по решению суда.

Пени взыскиваются в таком же порядке, как и налоги, в том числе могут быть обращены на имущество должника.

В условиях рынка достаточно обычна практика реорганизации коммерческих организаций, их слияния или разделения, преобразования одного юридического лица в другое и т.д. Поэтому Налоговым кодексом предусмотрены обязанности по уплате налогов и сборов в случае реорганизации предприятия.

Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника. Причем эта обязанность не зависит от того были известны правопреемнику факты и обстоятельства неисполнения реорганизованным юридическим лицом налоговых обязательств или он узнал о них только после завершения реорганизации. Правопреемник должен уплатить не только налоги и сборы, но и все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям, а так же штрафы, наложенные на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до окончания его реорганизации.

Правопреемником признается:

- при слиянии двух или нескольких организаций — юридическое лицо, которое образовалось в результате слияния;
- при присоединении одного юридического лица к другому — присоединившееся юридическое лицо;
- при разделении организации — возникшие при этом юридические лица;
- при реорганизации одного предприятия в другое — вновь возникшее юридическое лицо.

При наличии нескольких правопреемников доля их участия в исполнении налоговых обязательств определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

При выделении из состава организации одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу у них не возникает. Но если результатом выделения окажется, то обстоятельство, что реорганизованная организация не может заплатить причитающиеся налоги, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнить обязанность по уплатам налогов реорганизованной организации.

Если организация до проведения реорганизации имела сумму излишне взысканных налогов, пени, штрафов, то эти суммы подлежат возврату ее правопреемнику.

Правила списания долгов по налогам и изменения сроков уплаты налогов

Налоговый кодекс создал *правовую возможность для списания безнадежных долгов по налогам и сборам*. Раньше недоимка росла за счет пени и копилась годами, числясь порой за давно несуществующими предприятиями. В настоящее время недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками и налоговыми агентами, взыскание которой оказалось невозможной в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается безнадежной и списывается в порядке, установленном:

- по федеральным налогам и сборам — Правительством РФ;
- по региональным и местным налогам и сборам — соответственно исполнительными органами субъектов Федерации и местного самоуправления.

Данные правила применяются также при списании безнадежной задолженности по пеням и штрафам.

Суммы налога, сбора, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов в банках, но не перечисленные в бюджетную систему Российской Федерации, признаются безнадежными к взысканию и списываются в случае, если на момент принятия решения о признании соответствующих сумм безнадежными к взысканию и об их списании указанные банки ликвидированы.

Налоговый кодекс установил общие условия изменения срока уплаты налогов и сборов, а также пени. На протяжении девяностых годов подходы к этому вопросу неоднократно менялись. Законодательство в этом отношении то ужесточалось, то либерализовывалось, то вновь ужесточалось.

Налоговый кодекс *допускает изменение срока уплаты налога в следующих формах:*

- отсрочки платежа;
- рассрочки платежа;
- налогового кредита;
- инвестиционного налогового кредита.

Изменить сроки платежа *компетентны* по федеральным налогам и сборам — Минфин РФ, по региональным и местным налогам и сборам — соответствующие финансовые органы, по таможенным платежам — федеральная таможенная служба РФ.

Отсрочка или рассрочка налогового платежа на срок от одного до шести месяцев могут быть предоставлены при наличии хотя бы одного из нижеследующих оснований:

- 1) причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы и тому подобных обстоятельств непреодолимой силы;
- 2) задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа;
- 3) угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;
- 4) при сезонном характере производства и реализации продукции;
- 5) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога.

По таможенным сборам и пошлинам основания отсрочки платежа определяются Таможенным кодексом РФ.

Если отсрочка или рассрочка платежа предоставлены по одному из двух первых оснований, то пени не начисляются. В остальных случаях начисляются пени в размере 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ, действующей за период отсрочки или рассрочки.

Налоговый кодекс оставляет возможность субъектам Федерации своими законами установить дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки уплаты региональных и местных налогов. Это оформляется соответствующими законами.

По одному из трех первых указанных выше оснований налогоплательщику может быть предоставлен налоговый кредит, то есть изменение срока уплаты налога на период от трех месяцев до года. Пени начисляются в указанном выше размере только при предоставлении налогового кредита по третьему основанию. Налоговый кредит оформляется договором между налогоплательщиком и уполномоченным органом.

Основания предоставления инвестиционного налогового кредита совершенно иные. Он может предоставляться на срок от одного года до пяти лет по налогу на прибыль, а также по региональным и местным налогам.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Уменьшение производится по каждому платежу налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, определенной договором. Договор устанавливает и конкретный порядок уменьшения платежей, но их граница определена Налоговым кодексом. В каждом отчетном периоде суммы, на которые уменьшаются платежи, не могут быть больше 50% размеров соответствующих платежей, исчисленных по общим правилам без учета инвестиционного налогового кредита.

Как отмечалось выше, инвестиционный налоговый кредит предоставляется по другим основаниям, чем просто отсрочка или рассрочка платежа. Существуют основания предоставления кредита, каждое из которых является достаточным:

- 1) проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами; в этом случае инвестиционный налоговый кредит предоставляется на сумму, составляющую 30% стоимости приобретенного оборудования, используемого для перечисленных целей;

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

3) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа (введен с 1 января 2009 г.).

Сумма кредита, предоставляемая по второму и третьему основаниям, определяется договором об инвестиционном налоговом кредите.

Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов

Налоговый кодекс уточняет способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Перечислим способы, к которым могут прибегнуть налоговые органы для выполнения своих функций: залог имущества, поручительство, пени, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика. Таможенные органы могут прибегать и к другим мерам, исходя из таможенного законодательства.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов эта обязанность *может быть обеспечена залогом*. Залог может предоставить сам налогоплательщик или третье лицо. При неуплате налога (сбора) налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества.

Вместо залога может иметь место поручительство. Поручитель обязуется в полном объеме уплатить налоги и сборы, если этого не сделает получивший отсрочку налогоплательщик. В данном случае налогоплательщик и поручитель несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и пени с поручителя осуществляется налоговым органом через суд.

Пеня уплачивается помимо суммы налога и начисляется за каждый день просрочки, начиная со следующего дня после срока уплаты налога. Ее процентная ставка за каждый день принимается равной 1/300 ставки рефинансирования Центробанка России.

Как и налоги (сборы), пени могут быть взысканы *в принудительном порядке*.

Налоговый кодекс определил, что не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что его операции по счетам в банке были приостановлены налоговым органом или судом.

Приостановление операций налогоплательщика по счетам в банке означает прекращение всех расходных операций по счету. Ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых по Гражданскому кодексу РФ предшествует исполнению налоговых платежей. Решение о приостановлении операций по счетам принимается руководителем налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения требования. Такое решение может быть принято и в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации в течение двух недель после окончания срока. Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика подлежит безусловному и немедленному выполнению банком. Банк не несет ответственности за понесенные в этом случае убытки налогоплательщиком. Банк не имеет права открывать данной организации новые счета.

Наиболее суровой мерой, применяемой к недоимщикам, является *арест имущества*, т.е. ограничение права собственности на имущество. Эта мера применяется с санкции прокурора в случае неуплаты налога и при наличии у налогового органа (или таможенного органа) достаточных оснований полагать, что налогоплательщик предпримет меры, чтобы скрыть свое имущество или скрыться самому.

Арест имущества может быть полным или частичным. В первом случае налогоплательщик не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

При частичном аресте владение, пользование и распоряжение имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Арест имущества производится с участием понятых. При этом составляется протокол об аресте имущества, где подробно

перечисляется и описывается арестованное имущество с точным указанием наименования, количества, индивидуальных признаков предметов, при возможности их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и представителю налогоплательщика.

Налоговый кодекс предусматривает не только случаи неуплаты или недоплаты налогов и сборов. Он предусматривает и их переплату. Сумма излишне уплаченного налога *подлежит возврату или зачету в счет предстоящих платежей*. Возврат производится при отсутствии недоимки по другим налогам перед тем же бюджетом и за счет средств того бюджета, в который имела место переплата. Срок — один месяц после подачи налогоплательщиком заявления о возврате суммы переплаты налога. Если месячный срок нарушается, то возврат идет с начислением процентов за каждый день. Процентная ставка равна ставке рефинансирования Центробанка России, действовавшей на дни нарушения срока возврата.

Выше мы говорили о налогах и сборах, переплаченных самим налогоплательщиком. В случае, если излишние суммы налогов, сборов или пеней были с него взысканы, то возврат сразу осуществляется с процентами, которые начисляются со дня взыскания до дня фактического возврата переплаты.

2.3. Налоговый контроль

Налоговая декларация

В Налоговом кодексе РФ, в главе 25, говорится о налоговой декларации и налоговом контроле.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту учета по установленной Федеральной налоговой службой форме. Это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговых льготах, применимых к нему, об исчисленной сумме налога. Налоговая декларация представляется по каждому налогу, подлежащему уплате налогоплательщиком. Декларация может быть представлена в налоговый орган лично или направлена по почте. Во втором случае днем ее представления считается дата отправки заказного письма с описью вложения.

Обнаружив ошибку в поданной декларации, налогоплательщик должен внести в нее исправления. Если это произошло до срока уплаты налога, он освобождается от ответственности. Если исправление в сторону более высокой суммы налога сделано после срока уплаты, то налогоплательщик освобождается от ответственности только в том случае, если перед подачей заявления об исправлении уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени. Речь идет о самостоятельном нахождении налогоплательщиком своей ошибки. Если плательщик узнал о назначении выездной налоговой проверки или об обнаружении ошибки налоговым органом, то ее исправление от ответственности не освобождает.

Значение и организация налогового контроля

Налоговый контроль согласно Налоговому кодексу РФ проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений налоговых агентов и налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода. При этом налоговые органы, таможенные органы и органы внутренних дел информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушении законодательства о налогах и сборах, о налоговых преступлениях, о мерах, принятых по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках.

Налоговым кодексом особо отмечается, что при проведении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений Конституции РФ Федерации и федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, например, адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Налоговый контроль начинается с учета налогоплательщиков. Они подлежат постановке на налоговый учет соответственно по месту нахождения организации, по месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств. Это означает, что в отличие от прежнего порядка регистрации по юридическому адресу, нередко на практике мифическому, или по одному из своих адресов по собственному выбору, организация должна

находиться на учете во всех тех налоговых органах, на территории которых она имеет налогооблагаемые объекты. Еще одно принципиальное новшество в учете состоит в том, что Федеральная налоговая служба вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, в том числе устанавливать особенности учета иностранных организаций.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе таможенных, и на всей территории Российской Федерации **идентификационный номер налогоплательщика**. Он должен указываться во всех направляемых ему уведомлениях, а также в подаваемых налогоплательщиком в налоговые органы декларациях, отчетах, заявлениях и других документах.

На основе данных учета Федеральная налоговая служба ведет **Единый государственный реестр налогоплательщиков**. Сведения о налогоплательщике с момента его постановки на учет являются налоговой тайной.

Счета в банках организациям и индивидуальным предпринимателям открываются только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества, регистрацию имущественных сделок, учет и регистрацию пользователей природными ресурсами обязаны в десятидневный срок сообщать в налоговые органы соответствующую информацию.

Банки должны в пятидневный срок по мотивированным запросам налоговых органов, выдавать им требуемые справки по операциям и счетам организаций и индивидуальных предпринимателей.

Проведение налоговых проверок

Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки. Кодекс ограничивает период налоговой проверки тремя календарными годами, предшествующими году проведения налоговой проверки. Кодекс запрещает повторные выездные проверки по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период. Повторная проверка может проводиться только в случае ликвидации или реорганизации налогоплательщика

или вышестоящим налоговым органом в порядке проверки деятельности нижестоящего налогового органа, проводившего первую проверку. Таможенные органы могут проводить камеральные и выездные налоговые проверки по тем же правилам относительно налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу России.

Камеральная проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, а так же других документов, имеющихся у налогового органа. Проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации. На суммы доплат, выявленных в ходе камеральной проверки, налогоплательщику направляется требование об уплате суммы налога и пени. Камеральные проверки проводятся налоговыми инспекторами в соответствии с их служебными обязанностями и не требуют решения руководства налогового органа.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации или противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, вправе дополнительно представить в налоговый орган выписки из регистров налогового и бухгалтерского учетов и иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию.

Лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов либо при отсутствии пояснений налогоплательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства

о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном НК РФ.

В отличие от камеральных проверок *выездные проверки* могут быть проведены только на основании решения руководителя налогового органа или его заместителя. Налоговый кодекс регламентирует порядок проведения выездной налоговой проверки. Проверка не должна длиться более двух месяцев. По решению вышестоящего налогового органа указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов срок проверки не может превышать один месяц.

Срок проведения выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке.

Если у налоговых инспекторов, проводящих выездную проверку, есть основания предполагать, что документы организации могут быть уничтожены, скрыты или подменены, они имеют право произвести выемку документов, составив акт, в котором обосновывается причина выемки и приводится перечень изъятых документов.

При рассмотрении материалов налоговой проверки исследуются представленные доказательства, в том числе документы, ранее истребованные у лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, документы, представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного лица, и иные документы, имеющиеся у налогового органа. Не допускается использование доказательств, полученных с нарушением Кодекса. Если документы (информация) о деятельности налогоплательщика были представлены налогоплательщиком в налоговый орган с нарушением сроков, то полученные налоговым органом документы (информация) не будут считаться полученными с нарушением Кодекса.

В некоторых случаях налоговые инспекции могут проверить не только правильность уплаты налога, но и правильность применения цен. Это допускается по бартерным сделкам, по внешнеторговым сделкам, сделкам между взаимозависимыми лицами. Проверке подлежат так же случаи, когда цена отклоняется в сторону повышения или понижения более, чем на 20% от уровня цен, обычно применяемых по идентичным товарам. При необ-

ходимости налоговый орган имеет право вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных так, как если бы сделка проводилась по подлинно рыночным ценам.

В последний день проведения выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее налогоплательщику или его представителю. Если налогоплательщик уклоняется от получения справки о проведенной проверке, указанная справка направляется налогоплательщику заказным письмом по почте.

По итогам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме *акт налоговой проверки*.

В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах в ходе проведения камеральной налоговой проверки должностными лицами налогового органа должен быть составлен акт налоговой проверки по установленной форме в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки.

Акт налоговой проверки подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого проводилась эта проверка. Об отказе лица, в отношении которого проводилась налоговая проверка, подписать акт делается соответствующая запись в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки *в течение пяти дней с даты этого акта* должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, или его представителю под расписку или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения указанным лицом (его представителем).

Налогоплательщик вправе в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки представить *свои возражения по акту или его отдельным положениям*.

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть вручено в течение пяти дней после дня его вынесения.

С 1 января 2009 г. решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового

правонарушения *может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе*. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.

До этого у налогоплательщика, несогласного с решением налогового органа, был выбор: обращаться в вышестоящую налоговую инстанцию или прямо в судебные органы.

Выше говорилось о соблюдении при налоговых проверках налоговой тайны. Что входит в это понятие? В отличие от государственной тайны, коммерческой тайны и т.д. налоговая тайна трактуется Кодексом весьма расширительно. *Налоговую тайну* составляют любые полученные налоговым или таможенным органом сведения о налогоплательщике, причем *исключения составляют сведения:*

- 1) разглашенные налогоплательщиком или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;
- 3) о нарушении им законодательства о налогах и мерах ответственности;
- 4) предоставленные налоговым, таможенным или правоохранительным органам других стран в соответствии с международными договорами.

Как было отмечено ранее, налоги и пени при необходимости взыскиваются налоговым органом принудительно путем выставления инкассового поручения, ареста имущества и т.д. А взыскание предусмотренной Налоговым кодексом РФ налоговой санкции осуществляется через суд или в добровольном порядке.

2.4. Ответственность за налоговые правонарушения

В разделе 6 НК РФ определены налоговые правонарушения и установлена ответственность за их совершение. При этом введена презумпция невиновности. Бремя доказательства совершения налогового правонарушения возлагается на налоговый орган. Неустранимые сомнения в виновности толкуются в пользу налогоплательщика.

Налоговый кодекс определяет обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового

правонарушения, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, а также смягчающие и отягчающие обстоятельства.

Мерой ответственности служит налоговая санкция в виде денежных штрафов.

Налоговый кодекс классифицирует налоговые правонарушения и *дифференцирует меру ответственности в зависимости от степени тяжести*.

1. Нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе — штраф в сумме 5 тыс. руб. За то же нарушение на срок более 90 дней взыскивается штраф в сумме 10 тыс. руб.

2. Ведение предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе — штраф в размере 10% полученного дохода, но не менее 20 тыс. руб. За то же нарушение на срок свыше трех месяцев взыскивается штраф в размере 20% дохода, но не менее 40 тыс. руб.

3. Нарушение налогоплательщиком срока представления в налоговый орган информации об открытии и закрытии счета в банке — штраф в сумме 5 тыс. руб.

4. Непредставление в срок налоговой декларации — штраф в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый просроченный месяц, но не менее 100 руб. и не более 30% общей суммы. За непредставление ее в течение более 180 дней по истечении установленного срока взыскивается штраф в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате по этой декларации, и 10% за каждый месяц, начиная со 181 дня.

5. Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения в течение одного налогового периода — штраф в сумме 5 тыс. руб., за те же деяния, совершенные в течение более одного налогового периода, взыскивается штраф в сумме 15 тыс. руб., а если они повлекли занижение налоговой базы — штраф в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

6. Неуплата или неполная уплата налога — штраф в размере 20% недоплаченной суммы, за те же деяния, но совершенные умышленно, взыскивается штраф в размере 40% недоплаченной суммы.

7. Неперечисление или не полное перечисление налога налоговым агентом — штраф в размере 20% недоплаченной суммы.

8. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, — штраф в сумме 10 тыс. руб.

9. Непредставление в срок в налоговые органы документов по исчислению и уплате налогов, — штраф в сумме 50 руб. за каждый непредставленный документ.

10. Непредставление налоговому органу сведений, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, уклонение от предоставления таких документов, предоставление недостоверных сведений — штраф в сумме 5 тыс. руб.

11. Неявка свидетеля по делу о налоговом правонарушении — штраф в сумме 1 тыс. руб.

12. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний — штраф в сумме 3 тыс. руб.

13. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в налоговой проверке — штраф в сумме 500 руб.

14. Дача экспертом заведомо ложного заключения или дача переводчиком заведомо ложного перевода — штраф в сумме 1 тыс. руб.

15. Неправомерное несообщение лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения — штраф в сумме 1 тыс. руб., за те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, взыскивается штраф в сумме 5 тыс. руб.

16. Нарушение порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов — штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения, за те же деяния, совершенные более одного раза, взыскивается штраф в шестикратном размере ставки налога на игорный бизнес.

17. Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет, а также открытие счета при нали-

чии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам данного лица — штраф в сумме 10 тыс. руб.

18. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем — штраф в сумме 20 тыс. руб.

19. Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора — пени в размере 1/150 ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

20. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика — штраф в размере 20% суммы, перечисленной по поручению налогоплательщика, не связанному с обязанностями по уплате налога или сбора. Этот штраф не может превышать сумму задолженности.

21. Неисполнение банком решения налогового органа о взыскании налога, сбора или пени — пени в размере 1/150 ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый день просрочки.

22. Создание банком ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, в отношении которого в банке находится инкассовое поручение налогового органа — штраф в размере 30% не поступившей в результате действий банка суммы.

23. Непредставление банком по запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или индивидуальных предпринимателей — штраф в сумме 10 тыс. руб.

Последний раздел части первой Налогового кодекса РФ определяет порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Жалоба может быть подана в вышестоящий налоговый орган или в суд. Организации и индивидуальные предприниматели обращаются в арбитражный суд; физические лица, не являющиеся предпринимателями, — в суд общей юрисдикции.

В вышестоящем налоговом органе жалоба налогоплательщика рассматривается в срок не позднее одного месяца со дня ее получения. При этом *вышестоящий налоговый орган вправе:*

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить решение налогового органа;

- отменить акт налогового органа и назначить новую проверку;
- изменить решение или вынести новое решение.

Вопросы для самопроверки

1. Охарактеризуйте Налоговый кодекс РФ как основополагающий документ налогового законодательства.
2. Какова структура общей части Налогового кодекса РФ?
3. Что такое презумпция невиновности?
4. Расскажите о трехзвенной системе налогов в Российской Федерации.
5. Что такое специальные налоговые режимы?
6. Дайте понятие налоговых агентов.
7. В чем состоят права и обязанности налогоплательщиков?
8. Какие полномочия и обязанности есть у налоговых органов?
9. Расскажите об обязанности по уплате налогов.
10. Как происходит взимание недоимки?
11. Как уплачиваются налоги при реорганизации юридических лиц?
12. Для чего введены отсрочка и рассрочка налогового платежа?
13. Что такое инвестиционный налоговый кредит?
14. Каково содержание налоговой декларации?
15. Что налоговый контроль? Как организуются камеральные и выездные налоговые проверки?
16. Дайте классификацию налоговых правонарушений. Какова ответственность за них?

Основные налоги и сборы

Глава 3. Федеральные налоги и сборы

Глава 4. Региональные и местные
налоги и сборы

Глава 5. Особенности
налогообложения
организаций финансового
сектора экономики

Глава 6. Специальные налоговые
режимы

Глава 7. Таможенные пошлины

Глава 8. Предупреждение
и пресечение
налоговых правонарушений

Федеральные налоги и сборы

3.1. Налог на добавленную стоимость

Сущность и значение НДС

Налог на добавленную стоимость (НДС) сегодня является одним из наиболее значимым и трудным для понимания и уплаты налогом. Именно по этому налогу возникает много споров между налогоплательщиками и налоговыми органами. При уплате НДС налогоплательщики часто допускают ошибки и неточности, что приводит к налоговым санкциям.

НДС относится к *косвенным налогам* — это налоги на товары (работы, услуги), устанавливаемые в виде надбавки к цене. В России распространены следующие косвенные налоги: НДС, акцизы, таможенные пошлины.

Сегодня в России косвенные налоги составляют значительный источник доходов бюджета. Их популярность объясняется еще и тем, что эти налоги достаточно легко собирать, если предприниматели не переведут свою деятельность в теневой сектор экономики.

Порядок взимания НДС регулируется главой 21 «Налог на добавленную стоимость» Налогового кодекса РФ.

НДС определен как форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, которая создается на всех стадиях производства и определяется как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Алгоритм исчисления НДС представлен на рис. 3.1.



Рис. 3.1. Алгоритм исчисления НДС

Пример 1. Организация «Юпитер» закупила у организации «Сатурн» материалы на сумму 100 000 руб. (без НДС).

«Сатурн» выписал счет:

Стоимость материалов —	100 000 руб.
НДС (18%) —	18 000 руб.
Итого:	118 000 руб.

Пример 2. «Юпитер» из приобретенных материалов изготовил детали стоимостью 200 000 руб. и реализовал их организации «Марс», выставив счет:

Стоимость деталей —	200 000 руб.
НДС (18%) —	36 000 руб.
Итого:	236 000 руб.

Сумма НДС, подлежащая взносу «Юпитером» в бюджет:
 36 000 руб. — 18 000 руб. = 18 000 руб.

Налогоплательщики. Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика

В ст. 143 НК РФ определяется достаточно широкий круг *налогоплательщиков*, которые подразделяются на *три категории*.

1. Организации вне зависимости от видов деятельности, организационно-правовых форм, численности работающих и т.д.

Исключение составляют организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи.

2. Лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, которые определяются в соответствии с таможенным кодексом РФ. НДС

уплачивается до или в момент принятия грузовой таможенной декларации

3. Индивидуальные предприниматели, т.е. физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (состав налогоплательщиков расширился с введением в действие главы 21 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели уплачивают налоги по трем схемам. Вкратце коснемся этих схем с точки зрения уплаты НДС индивидуальными предпринимателями.

По *общей схеме* налогообложения индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов, по истечении года подают налоговую декларацию, уплачивают налог на доходы физических лиц. Такие предприниматели с 2001 г. являются плательщиками НДС.

Вторая схема налогообложения предполагает применение субъектами малого предпринимательства упрощенной системы налогообложения на основании главы 26² «Упрощенная система налогообложения» НК РФ. Согласно этому закону предприниматели вместо совокупности многих налогов (в том числе НДС) уплачивают единый налог, исчисленный по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Под *третьей схемой* налогообложения подразумевается перевод индивидуальных предпринимателей и организаций, осуществляющих отдельные виды деятельности на уплату единого налога на вмененный доход согласно главе 26³ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» НК РФ. Индивидуальные предприниматели и организации, перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход, не являются плательщиками НДС. Исключение составляет НДС, возникающий при перемещении товаров через таможенную границу РФ.

Экономические реалии таковы, что многие партнеры (покупатели товаров, работ, услуг) малых предприятий являются плательщиками НДС. Следовательно, для целей оптимизации налогообложения им нужен «входной» НДС, который у юридических лиц учитывается на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям». Если малое предприятие перейдет на упрощенный режим налогообложения то, как следствие, утратит часть сферы своего бизнеса. Это легко доказать на примере.

Пример. ООО «Звезда» является плательщиком НДС. За налоговый период налогооблагаемая выручка от ведения хозяйственной деятельности составила 100 000 руб., в том числе НДС 15 250 руб.

Вариант 1. За налоговый период организация «Звезда» приобрела у малого предприятия, которое является плательщиком НДС, материалы для использования в хозяйственной деятельности на сумму 10 000 руб., в том числе НДС 1 525 руб., а также товары для перепродажи на сумму 30 000 руб., в том числе НДС 4 575 руб.

По итогам налогового периода ООО «Звезда» должно уплатить в бюджет НДС в сумме 9 150 руб. ($15\,250 - 1\,525 - 4\,575$).

Вариант 2. За налоговый период организация «Звезда» приобрела у малого предприятия, которое не является плательщиком НДС, материалы для использования в хозяйственной деятельности на сумму 10 000 руб., а также товары для перепродажи на сумму 30 000 руб.

По итогам налогового периода ООО «Звезда» должно уплатить в бюджет НДС в сумме 15 250 руб. ($15\,250 - 0$).

Из этого следует, что специальный налоговый режим в виде упрощенной системы налогообложения, в основном, выгоден тем налогоплательщикам, покупатели продукции, работ, услуг которых не являются плательщиками НДС. Например, реализация товаров, работ, услуг физическим лицам, а также юридическим лицам (индивидуальным предпринимателям), не являющимся плательщиками НДС или получившим освобождение от уплаты НДС.

Налоговый кодекс РФ обязывает налогоплательщиков встать на учет в налоговом органе. Иностранные организации имеют право встать на учет по месту нахождения своих постоянных представительств. При этом постановка на учет осуществляется на основании письменного заявления иностранной организации.

В механизм функционирования современной налоговой системы были заложены различные рычаги стимулирования развития малого предпринимательства. Однако с введением главы 21 НК РФ размывается само понятие «малое предпринимательство». Вместе с тем законодатели в ст. 145 НК РФ предусмотрели освобождение от уплаты НДС организаций и индивидуальных предпринимателей с относительно небольшими объемами выручки.

Организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от уплаты НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила 2 млн руб. Это положение не распространяется на плательщи-

ков, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев, а также при ввозе товаров в РФ.

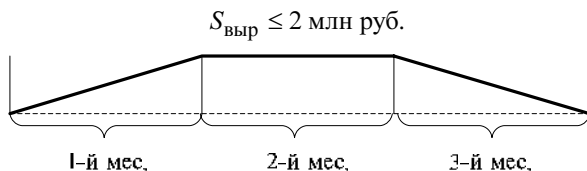


Рис. 3.2. Сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за три предшествующих последовательных календарных месяца

Размер выручки от реализации определяется исходя из всех оборотов по реализации (облагаемых и необлагаемых НДС).

Для подтверждения права на освобождение от уплаты НДС организации и индивидуальные предприниматели представляют в налоговый орган по месту постановки на учет *письменное уведомление* и следующие документы:

- 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.

Налогоплательщики данные документы и уведомление об использовании права на освобождение по утвержденной Минфином РФ форме представляют не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого используется право на освобождение. Организации и индивидуальные предприниматели не вправе отказаться от полученного освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев.

По истечении этого периода не позднее 20-го числа последующего месяца налогоплательщики для подтверждения своего права на налоговое освобождение представляют в налоговые органы:

- документы, подтверждающие, что в течение установленного срока сумма выручки от реализации за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала один миллион рублей;
- уведомление о продлении использования права на освобождение в течение последующих 12 календарных месяцев или об отказе от использования данного права.

Данные документы разрешается налогоплательщикам направлять по почте заказным письмом. В этом случае днем их представления в налоговый орган считается шестой день со дня отправления заказного письма.

При получении разрешения на освобождение от уплаты НДС часто трудно предопределить объем выручки в течение года. Если выручка (доход) от реализации товаров превысит ограничение в 2 млн руб. за три последовательных календарных месяца, то налогоплательщики обязаны уплатить НДС в общеустановленном порядке, начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение и до окончания периода освобождения. Налог возникает также при реализации подакцизных товаров или ввозе товаров на территорию РФ.

Индивидуальным предпринимателям и организациям полезно оценить целесообразность получения освобождения от уплаты НДС. Безусловно, сокращение налоговых платежей всегда благо для налогоплательщиков. Но в данном случае не исключены негативные последствия. Не являясь плательщиками НДС, организации и предприниматели не имеют права выписывать своим покупателям счета-фактуры и выделять суммы НДС в документах при осуществлении расчетов с ними. Это означает, что организации и предприниматели, получившие освобождение от уплаты налога, не смогут возместить уплаченный ими «входной НДС» при приобретении товарно-материальных ценностей, используемых при производстве своей продукции. Данные суммы «входного НДС» предприниматели и организации учитывают в стоимости своей продукции.

Получив освобождение от уплаты НДС, организации и индивидуальные предприниматели, как правило, реализуют свою продукцию по прежним ценам, не уменьшая их на сумму НДС. Покупателям становится невыгодно покупать продукцию у данных производителей, поскольку они не смогут уменьшить свои затраты на сумму «входного» НДС.

Объект налогообложения

В ст. 146 НК РФ определяются **четыре объекта налогообложения**. Объектом налогообложения *признаются следующие операции*.

1. Реализация товаров (работ, услуг) в РФ. Передача права собственности на товары, результаты выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе признается реализацией товаров (работ, услуг).

2. Передача в РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления). Здесь под объектами налогообложения признается передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, затраты по которым не учитываются при обложении налогом на прибыль.

3. Выполнение строительно-монтажных работ (СМР) для собственного потребления.

4. Ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения следующие операции.

1. Передача любого имущества организацией ее правопреемнику при реорганизации этой организации.

2. Передача основных средств, нематериальных активов и другого имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью. В случае реализации этой некоммерческой организацией полученного имущества сторонним организациям, индивидуальным предпринимателям, физическим лицам, налог исчисляется и уплачивается ею в общеустановленном порядке.

3. Передача имущества во вклады (уставный капитал, по договору простого товарищества), паевые взносы в фонды кооперативов (т.е. передача имущества носит инвестиционный характер).

4. Передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев, других объектов социально-культурного назначения, дорог, электрических сетей, газовых сетей и т.д. органам государственной власти или специализированным организациям по решению органов власти.

5. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации.

6. Передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и местного самоуправления бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям.

7. Другие операции.

При исчислении НДС важное значение имеет место реализации товаров, работ и услуг.

Местом реализации товаров *признается территория Российской Федерации при следующих обстоятельствах:*

- товар находится в Российской Федерации и не отгружается и не транспортируется;
- товар в момент отгрузки или транспортировки находится на территории Российской Федерации.

Поэтому любой объект недвижимости, находящийся в Российской Федерации и проданный иностранной организации, считается реализованным в России.

По общему правилу местом реализации работ, услуг признается территория Российской Федерации.

Местом реализации услуг по сдаче в аренду воздушных судов, морских судов по договору аренды, признается место фактического оказания услуг по управлению и технической эксплуатации предоставляемых в аренду указанных судов и место оказания этих услуг. В случае признания местом реализации работ, услуг территории иностранного государства, данные операции не являются объектами налогообложения.

Документами, подтверждающими место выполнения работ, услуг за пределами Российской Федерации, являются:

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

Формирование налоговой базы

При ввозе товаров в Россию налогоплательщики определяют **налоговую базу** согласно положениям главы 21 НК РФ и таможенному законодательству Российской Федерации.

Налоговая база определяется налогоплательщиками *в зависимости от применяемых ставок*. При реализации товаров по различным ставкам налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам. Если налогоплательщики применяют одинаковые ставки налога, то налоговая база определяется суммарно по всем видам операций.

Пример. Организация реализовала 1 000 кг сливочного мороженого по цене 100 руб. за килограмм (ставка НДС — 10 %) и 500 кг мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе по цене 50 руб. за килограмм (ставка НДС — 18 %). Надо определить налоговую базу по НДС.

Вначале определяем налоговую базу по НДС со ставкой 10%:

$$100 \text{ руб.} \times 1\,000 \text{ кг} = 100\,000 \text{ руб.}$$

Затем определяем налоговую базу по НДС со ставкой 18 %. Налоговая база составит:

$$50 \text{ руб.} \times 500 \text{ кг} = 25\,000 \text{ руб.}$$

При определении налоговой базы выручка от реализации продукции определяется из всех доходов плательщика, связанных с расчетами по оплате товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и натуральной форме, включая оплату ценных бумаг. Налоговая база увеличивается на суммы авансовых и других платежей, полученных в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ или оказания услуг. Согласно ст. 154 НК РФ исключение составляет оплата, частичная оплата предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) в следующих случаях.

1. При получении налогоплательщиком-изготовителем товаров (работ, услуг) оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок этих товаров, длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше шести месяцев (по перечню, определяемому Правительством РФ). При этом налогоплательщик одновременно с налоговой декларацией представляет в налоговые органы контракт с покупателем (копию такого контракта, заверенную подписью руководителя и главного бухгалтера), а также документ, подтверждающий длительность производственного цикла товаров, с указанием их наименования, срока изготовления, наименования организации-изготовителя.

2. Товары (работы, услуги), в счет предстоящих поставок которых получена предоплата, облагаются по ставке 0%.

3. Товары (работы, услуги) освобождены от налогообложения.

Однако не все денежные средства, полученные организацией, являются объектом обложения и включаются в налоговую базу. Так, при определении налоговой базы не учитываются:

- средства, полученные в виде вкладов в уставный капитал;
- бюджетные средства, полученные организациями на финансирование целевых программ и мероприятий; при этом приобретаемые товары оплачиваются с учетом НДС, который возмещению не подлежит; эти суммы на затраты не относятся, а покрываются за счет бюджетных средств;
- операции при реализации земельных участков;
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику.
- другие операции.

При исчислении налоговой базы выручка в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы при реализации товаров. Затраты определяются на дату фактического осуществления расходов. При этом выручка от реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по ставке 0%, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату оплаты отгруженных товаров.

Налоговая база при реализации налогоплательщиком имущества определяется как разница между ценой реализуемого имущества с учетом НДС, акцизов (для подакцизных товаров), и стоимостью реализуемого имущества. Под стоимостью реализуемого имущества понимается его остаточная стоимость с учетом переоценок. Поэтому при реализации подакцизных товаров НДС начисляется на акцизы, которые как косвенные налоги входят в стоимость этих товаров. Начисление НДС на косвенный налог (акцизы) представляется неправильным с теоретической точки зрения. Принятый порядок начисления одного косвенного налога на другой приводит к чрезмерному удорожанию стоимости такой продукции.

Налоговый кодекс РФ предусматривает особенности формирования налоговой базы при передаче имущественных прав, при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи, при реализации предприятия в целом как имущественного комплекса, налоговыми агентами и т.д.

В обязанности налогового агента вменяется исчисление НДС, удержание налога у налогоплательщика и перечисление его в бюджет. При этом не имеет значения исполняет ли сам налоговый агент обязанности налогоплательщика НДС.

Налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории Российской Федерации товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории России. Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров с *учетом налога*.

Также налоговыми агентами выступают арендаторы федерального имущества при предоставлении его в аренду на территории Российской Федерации органами государственной власти

и управления и органами местного самоуправления. При этом налоговая база определяется налоговым агентом отдельно по каждому арендованному объекту имущества. Суммы НДС удерживаются налоговыми агентами из доходов, уплачиваемых арендодателю, и перечисляются ими в бюджет.

С 2001 г. налогоплательщики самостоятельно устанавливали в учетной политике **момент определения налоговой базы**: «по отгрузке» или «по оплате». Однако налоговое законодательство развивалось на пути более раннего возникновения налоговых обязательств налогоплательщиков перед бюджетом. Поэтому с 2006 г. налогоплательщики потеряли право выбора способа установления момента определения налоговой базы. Законом предписан единый для всех налогоплательщиков порядок определения налоговой базы — «по отгрузке». Моментом определения налоговой базы признается наиболее ранняя из следующих дат:

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

При реализации товаров (работ, услуг) на экспорт моментом определения налоговой базы является *последний день месяца, в котором собран полный пакет документов*, подтверждающих обоснованность применения налоговой ставки 0%. Если налогоплательщику не удастся собрать полный пакет документов, то по истечении 181 календарного дня момент определения налоговой базы устанавливается согласно п. 9 ст. 167 НК РФ (т.е. в общеустановленном порядке).

В особом порядке устанавливается момент определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления. Таким моментом является *последний день месяца каждого налогового периода*.

Если организация передает другие товары (работы, услуги) для собственных нужд, то моментом определения налоговой базы признается *день совершения передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг)*.

Иной порядок признания момента определения налоговой базы установлен в отношении изготовителей товаров (работ, услуг) с длительным производственным циклом (свыше шести месяцев). Они вправе признавать момент определения налоговой базы как день отгрузки таких товаров (работ, услуг). При этом требуется

наличие раздельного учета осуществляемых операций и сумм налога по приобретаемым товарам, используемым для операций по производству товаров длительного производственного цикла и другим товарам (подробнее см. п. 13 ст. 167 НК РФ).

Льготы по НДС

Особенности предоставляемых *льгот по НДС* заключаются в освобождении от налогообложения отдельных операций согласно ст. 149 НК РФ. Поскольку НДС — косвенный налог, реальным его носителем является население. Поэтому с момента возникновения НДС в современной налоговой системе всегда освобождались от налогообложения социально значимые товары, работы, услуги. Всегда льготировались операции, связанные с движением денежных средств. Также не подлежат налогообложению некоторые другие операции в силу различных причин. Например, освобождается от налогообложения предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ. Данное положение применяется только в том случае, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении российских лиц, аккредитованных в этом иностранном государстве, или такая норма предусмотрена международным договором РФ. Заметим, что в других случаях любые операции по аренде имущества облагаются НДС.

Так, *не подлежат налогообложению следующие товары, услуги и операции.*

1. Услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях.

2. Продукты питания, произведенные столовыми медицинских учреждений, студенческими и школьными столовыми. Эта льгота распространяется на столовые организаций, которые полностью или частично финансируются из бюджета или из фонда обязательного медицинского страхования.

3. Услуги по перевозке пассажиров городским транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутного).

4. Ритуальные услуги.

5. Почтовые марки, маркированные конверты, лотерейные билеты лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

6. Услуги по предоставлению в пользование жилых помещений в жилом фонде всех форм собственности.

7. Услуги в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственных (по направлениям основного и дополнительного образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса. Исключение составляют консультационные услуги и аренда помещений.

Реализация некоммерческими образовательными учреждениями других услуг, товаров и работ облагается налогом.

8. Услуги в сфере культуры и искусства, т.е. по предоставлению напрокат кассет, театрального реквизита, услуг по распространению билетов и их реализация.

К учреждениям культуры и искусства относятся театры, кинотеатры, концертные организации и коллективы, театральные кассы, цирки, библиотеки, музеи, выставки, дома и дворцы культуры, клубы и дома (кино, композиторов и т.д.), планетарии, парки и т.д.

9. Медицинские товары отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ:

- важнейшая и жизненно-необходимая техника;
- протезно-ортопедические изделия;
- очки.

Льгота распространяется также на различные медицинские услуги;

10. Другие операции.

Все перечисленные операции поименованы в п. 1, 2 ст. 149 НК РФ. Это означает, что данные льготы должны применяться налогоплательщиком в обязательном порядке. Указанные льготы являются не правом, а обязанностью налогоплательщиков, отказ от использования которых законом не предусмотрен.

Налогоплательщики, осуществляющие операции по реализации товаров (работ, услуг), которые предусмотрены п. 3 ст. 149 НК РФ, вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения, т.е. отказаться от предоставленных льгот. В данном случае использование льготы является правом, а не обязанностью налогоплательщиков. Имеются в виду следующие операции.

1. Реализация (в том числе для собственных нужд) предметов религиозного назначения по перечню, утвержденному Правительством РФ по представлению религиозных организаций. Имеются в виду товары и услуги религиозного назначения, которые производятся и реализуются религиозными организациями (церковная утварь, совершение и проведение культовых действий). Исключение составляет подакцизная продукция.

2. Реализация производимых товаров (товаров, услуг) общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

- организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов 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 и др. целей.

Исключение составляет реализация подакцизных товаров, минерального сырья и полезных ископаемых по перечню, утвержденному Правительством РФ, брокерская и другая посредническая деятельность, осуществляемая этими организациями.

3. Большие льготы предоставлены банкам. От НДС свободны банковские операции, связанные с денежным обращением.

4. Услуги страховых организаций по страхованию, со страхованию и перестрахованию. Также не облагаются налогом услуги по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами.

5. Выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов и различных фондов. Выполнение этих работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров. От уплаты налога освобождаются основные исполнители и соисполнители.

С 2008 года данная льгота была расширена. Освобождаются от налогообложения выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к созданию новой продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий при выполнении ряда условий (подробнее см. п. 16¹ ст. 149 НК РФ).

6. Не подлежит налогообложению передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение или создание единицы которых не превышают 100 руб.

Законом предусмотрены другие операции, свободные от налогообложения.

Мы уже отмечали, что налогоплательщик вправе отказаться от освобождения операций от налогообложения, т.е. облагать НДС операции, перечисленные в п. 3 ст. 149 НК РФ.

Такой отказ или приостановление возможен только в отношении всех осуществляемых налогоплательщиком из перечисленных операций. Не допускается, чтобы подобные операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем товаров.

Для реализации предоставленного права налогоплательщик должен представить заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в срок не позднее 1-го числа налогового периода, с которого он намерен отказаться от освобождения или приостановить его использование. Не допускается отказ или приостановление от освобождения от налогообложения операций на срок менее одного года.

Важно заметить, что все льготы предоставляются при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий. Льготы не применяются при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора поручения, комиссии или агентского договора.

Налоговые ставки

В России применяются *три ставки НДС*: 0%, 10%, 18%.

Нулевая ставка используется в отношении товаров, помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы РФ и представления в налоговые органы необходимых документов. Исключение составляют нефть, газ, экспортируемые в СНГ. По ставке 0% облагаются работы и услуги, непосредственно связанные с производством и реализацией экспортируемых товаров. Имеется в виду погрузка, разгрузка и другие работы и услуги.

Ставка 10% применяется в отношении перечисленных в НК РФ продовольственных товаров и товаров для детей. К таким продовольственным товарам относятся: скот и птица в живом весе; мясо и мясопродукты (за исключение деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий и т.д.), молоко и молокопродукты; яйцепродукты, масло растительное, маргарин, сахар, соль, хлеб и хлебобулочные изделия (включая сдобные, сухарные, бараночные), крупы, мука, макаронные изделия, рыба живая (за исключение ценных пород), море и рыбопродукты; продукты детского и диабетического питания, овощи.

Фрукты в данном перечне не предусмотрены.

Товары для детей, облагаемые по ставке 10%, включают: трикотажные изделия, швейные изделия, обувь, кровати и мат-

рацы детские, коляски, игрушки, некоторые канцелярские товары, необходимые для развития и обучения детей.

Закон предусматривает обложение налогом по ставке 10% при реализации:

- периодических печатных изданий, за исключением изданий рекламного или эротического характера;
- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой;
- лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Временное применение ставки 10% (до 1 января 2012 г.) предусмотрено в отношении реализации услуг по передаче племенного скота и птицы во владение и пользование по договорам финансовой аренды (лизинга) с правом выкупа.

Во всех остальных случаях налогообложение производится по ставке 18%.

Заметим, что в 2001—2003 гг. применялась налоговая ставка 20%.

В рамках проводимой налоговой реформы и взятого курса на уменьшение налоговой нагрузки в 2004 г. произошло снижение ставки НДС до 18%.

В российской практике функционирования НДС применяются расчетные налоговые ставки (10%/110% и 18%/118%) при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, при удержании НДС налоговыми агентами, при реализации товаров (работ, услуг), приобретенных на стороне и учитываемых с НДС, при передаче имущественных прав, а также при реализации сельскохозяйственной продукции. Во всех указанных случаях НДС включен в стоимость товаров, работ, услуг. Поэтому для определения суммы НДС пользуются расчетными ставками.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога в бюджет

Сумма налога исчисляется *путем умножения налоговой базы на соответствующую ставку НДС*.

В случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета, налоговые органы имеют право исчислять НДС расчетным путем на основании данных по аналогичным плательщикам.

Исчисление НДС тесно связано с определением даты реализации товаров, от которой зависит момент формирования налоговой базы.

Сумма НДС, предъявляемая покупателю, исчисляется по каждому виду этих товаров. При этом выставляются *счета-фактуры* не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товаров (выпол-

нения работ, оказания услуг). Во всех расчетных документах (счетах, реестрах и т.д.) НДС выделяется отдельной строкой. По необлагаемым НДС операциям в расчетных документах НДС не выделяется и ставится штамп «Без налога (НДС)». При этом расчетные документы, первичные учетные документы и счета-фактуры оформляются без выделения сумм НДС. В розничной торговле на ярлыках и ценниках НДС не выделяется.

При реализации товаров за наличный расчет организациям необходимые требования по оформлению расчетных документов считаются выполненными, если выдан кассовый чек или другой документ установленной формы.

Счет-фактура является основным документом, по которому производится вычет или возмещение НДС. Но для этого счет-фактуру нужно оформлять в строго установленном порядке.

Налогоплательщику вменено в обязанность составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Особое внимание при исчислении НДС уделяется правильному оформлению счетов-фактур (п. 5 ст. 169 НК РФ). В счетах-фактурах указываются: порядковый номер и дата выписки счета-фактуры; наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя; наименование поставляемых (отгруженных) товаров и единицы измерения; количество поставляемых по счету-фактуре товаров; цена (тариф) за единицу измерения; стоимость за все количество поставляемых товаров, налоговая ставка, сумма налога и т.д.

Счета-фактуры, в которых не указаны наименование поставляемых (отгруженных) товаров (описание выполненных работ, оказанных услуг) и единицы измерения, а также количество (объем) поставляемых (отгруженных) по счету-фактуре товаров, исходя из принятых по нему единиц измерения (при возможности их указания), не могут являться основанием для налогового вычета или возмещения НДС.

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером либо другими лицами (по приказу). При выставлении счета-фактуры индивидуальным предпринимателем документ подписывается им с указанием реквизитов свидетельства о государственной регистрации.

При введении в действие главы 21 НК РФ было установлено два налоговых периода (месяц или квартал) в зависимости от ежемесячной суммы выручки в течение квартала.

С 2008 г. ст. 163 НК РФ налоговый период (в том числе для налоговых агентов) устанавливается как квартал.

Согласно ст. 174 НК РФ по операциям реализации товаров, передачи товаров для собственных нужд и выполнения строительно-монтажных работ для собственного потребления уплата налога производится по итогам каждого налогового периода, исходя из фактической реализации за истекший налоговый период. Налог вносится равными долями не позднее 20 числа каждого из трех месяцев, следующего за истекшим налоговым периодом.

Пример. За январь—март исчислена сумма НДС, подлежащая перечислению в бюджет в размере 90 000 руб. До 20 апреля, 20 мая и 20 июня организация должна уплатить по каждому сроку НДС в сумме 30 000 руб.

Однако из данного правила есть исключения. Например, налоговые агенты уплачивают НДС по итогам каждого налогового периода не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

Налоговая декларация представляется налогоплательщиками по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговые вычеты и возмещение налога

В интересах налогоплательщиков перенести на покупателя максимально возможную сумму НДС или возместить из бюджета уплаченные ранее суммы налога. Для этого необходимо точно подсчитать суммы НДС, уплаченные поставщикам, и суммы НДС, полученные от покупателей. В целях получения налоговых вычетов и возмещения НДС из бюджета налогоплательщику необходимо контролировать множество требований, предъявляемых к оформлению документов. Только при правильном оформлении необходимых документов возможно сокращение налоговых обязательств перед бюджетом.

Уплаченная поставщикам сумма НДС («входной налог») возмещается в следующих формах (рис. 3.3):

- 1) включается в стоимость товаров (работ, услуг);
- 2) относится на затраты по производству и реализации продукции;
- 3) вычитается из суммы НДС, полученной от покупателей (налоговые вычеты);
- 4) напрямую возмещается из бюджета.



Рис. 3.3. Налоговые вычеты и возмещение НДС

Согласно ст. 170 НК РФ суммы налога учитываются в стоимости реализуемых товаров в следующих случаях:

1) купленные товары используются для производства товаров (работ, услуг) свободных от налогообложения, а также реализуемых за пределами Российской Федерации;

2) данные товары приобретены лицами, которые не являются налогоплательщиками или получили освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по НДС.

Как известно, операции, связанные с денежным обращением, НДС обычно не облагаются. Однако для их осуществления приобретаются материально-технические ресурсы, по которым возникает НДС, требующий дальнейшего возмещения. Этот «входной НДС» разрешено включать в затраты, учитываемые при налогообложении прибыли, банкам, страховым организациям, негосударственным пенсионным фондам, осуществляющим операции по денежному обращению. Если такими организациями производятся операции, облагаемые налогом, то вся сумма НДС, полученная по этим операциям, перечисляется в бюджет.

Согласно ст. 171 и 172 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на установленные налоговые вычеты при выполнении следующих условий:

1) товары, (работы, услуги) имущественные права приобретены для операций, облагаемых НДС;

2) товары (работы, услуги), имущественные права приняты к учету;

3) имеется должным образом оформленный счет — фактура поставщика, в котором сумма НДС выделена отдельной строкой.

Факт оплаты товаров является обязательным условием только в отношении сумм НДС, уплачиваемых на таможне при ввозе товаров в Российскую Федерацию, а также в отношении сумм НДС, удержанных налоговыми агентами.

Налоговые вычеты применяются в следующих случаях:

- при уплате НДС при приобретении товаров (работ, услуг);
- при ввозе товаров в РФ (налоговые вычеты производятся только после принятия на учет ввезенных товаров);
- вычетам подлежат суммы налога, уплаченные продавцом в бюджет, в случае возврата товара, а также при расторжении договоров и возврата сумм авансовых платежей;
- при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, стоимость которых включается в расходы при исчислении налога на прибыль;
- при уплате НДС по расходам на командировки, по представительским расходам, которые учитываются при налогообложении прибыли;
- уплаченный НДС с сумм авансовых и других платежей, полученных в счет предстоящих поставок.

Следует отметить, что вычеты сумм НДС, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении основных средств и нематериальных активов, а также при их ввозе в РФ производятся в полном объеме после принятия на учет этого имущества.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов. Однако в отдельных случаях сумма налоговых вычетов может превысить общую сумму налога, т.е. возникает положительная разница между суммой налоговых вычетов и исчисленной суммой НДС. Эта положительная разница возмещается налогоплательщику из бюджета на основании ст. 176 НК РФ. Законом оговорен срок представления налоговой декларации, на основании которой производится возмещение из бюджета положительной разницы — не позднее трех лет после окончания соответствующего налогового периода.

Налогоплательщикам следует обратить особое внимание на установленный порядок возмещения НДС из бюджета в случае превышения суммы налоговых вычетов общей суммы налога по итогам налогового периода. Полученная разница возмещается налогоплательщику путем зачета или возврата из бюджета.

С 2007 г. налоговые органы в обязательном порядке проводят камеральную налоговую проверку обоснованности суммы НДС, заявленной к возмещению в налоговой декларации.

Если в результате проведения камеральной проверки не были выявлены нарушения налогового законодательства, то в течение семи дней налоговый орган должен принять решение о возмещении заявленной суммы НДС.

При выявлении нарушения налогового законодательства составляется акт налоговой проверки, и руководитель налогового органа выносит решение о возмещении (полностью или частично) заявленной суммы налога или об отказе в возмещении этой суммы.

При наличии у налогоплательщика недоимки по НДС или другим федеральным налогам, а также пеням и штрафам по ним налоговый орган самостоятельно производит зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения задолженности. При отсутствии у налогоплательщика задолженности перед бюджетом возмещаемая сумма НДС возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет. По письменному заявлению налогоплательщика эта сумма может быть направлена в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по федеральным налогам. Решение о зачете или возврате НДС принимается налоговым органом одновременно с вынесением решения о возмещении суммы налога. Налоговый орган направляет поручение на возврат суммы налога в территориальный орган Федерального казначейства и сообщает в письменной форме налогоплательщику о принятом решении.

Особенности налогообложения при ввозе товаров и экспорте товаров

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется как сумма (рис. 3.4):

- 1) таможенной стоимости товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).



Рис. 3.4. Определение налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию РФ

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки. Если в составе одной партии присутствуют как подакцизные товары, так и неподакцизные товары и минеральное сырье, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы товаров.

При применении нулевой налоговой ставки налогоплательщики должны подтвердить свое право на получение возмещения. Для подтверждения обоснованности применения ставки 0% при реализации товаров и налоговых вычетов в налоговые органы вместе с налоговой декларацией представляются следующие документы.

1. Контракт (копия) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товаров за границу. При наличии в контракте сведений, составляющих государственную тайну, вместо копий полного текста контракта законом разрешено представление выписки из него, которая содержит информацию, необходимую для проведения налогового контроля (в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции).

2. Выписка банка (копия выписки), подтверждающая фактическое поступление выручки от иностранного лица — покупателя на счет налогоплательщика в российском банке.

Если контрактом предусмотрен расчет наличными деньгами, налогоплательщик представляет выписку банка, подтверждающую внесение плательщиком полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающих фактическое поступление выручки.

В случае бартера — представляются документы, подтверждающие ввоз товаров (выполненных работ, оказание услуг) и их оприходование.

3. Таможенная декларация (ее 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 за пределы таможенной территории РФ (пограничный таможенный орган).

4. Копии транспортных, товаросопроводительных и других документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы РФ.

Данные документы представляются налогоплательщиками в срок не позднее 180 дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами грузовой таможенной декла-

рации на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта или транзита. Если в течение данного срока налогоплательщик не представит документы, то произведенные операции по реализации товаров (работ, услуг) облагаются по ставкам 10% или 18%. Правда, в последствии при представлении всех документов уплаченные суммы НДС возвращаются налогоплательщику.

Таким образом, предоставление налоговых вычетов, а также зачет или возмещение НДС из бюджета во многом зависят от четкой и слаженной работы налогоплательщика, его грамотности и профессионализма¹.

Вопросы для самоконтроля

1. Какова экономическая сущность НДС?
2. Кто является налогоплательщиком НДС и как предоставляется освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика?
3. Что является объектом обложения НДС?
4. Какие льготы предусмотрены законодательством по НДС и какова их суть?
5. Как формируется налоговая база по НДС?
6. Что признается моментом определения налоговой базы?
7. Какие применяются ставки НДС?
8. Каков порядок исчисления налога?
9. Что является налоговым вычетом по НДС и каков порядок его применения?
10. Каков порядок возмещения налога?
11. Как определяются налоговый период и сроки перечисления налога в бюджет?
12. Как уплачивают НДС налоговые агенты?

3.2. Акцизы

История взимания акцизов

***Акцизы** — это косвенные налоги, включаемые в цену товаров определенного перечня и оплачиваемые покупателем.* Как и все косвенные налоги, акцизы переложимы, т.е. реальным носителем их является конечный потребитель подакцизной продукции.

Акцизы устанавливаются обычно на высокорентабельные товары для изъятия в доход государства части сверхприбыли, которую получают производители подакцизных товаров, и напол-

¹ Нормативные акты, использованные при подготовке параграфа, систематизированы и актуализированы компанией «КонсультантПлюс»

нения государственного бюджета. Они могут устанавливаться на отдельные виды минерального сырья. Эти акцизы обычно уплачивают предприятия и организации, добывающие или вырабатывающие подакцизные виды минерального сырья.

Акцизы в российской практике налогообложения имеют древнюю историю. В эпоху Иоанна Грозного (XVI в.) была установлена система получения казной доходов с продажи алкогольных напитков, которая многократно изменялась. В отдельные периоды применялась казенная монополия на изготовление и продажу алкогольных напитков. В другие периоды доход получался через систему откупов.

К периоду царствования Иоанна Грозного относится первое в российской истории упоминание о взимании акциза с мяса. В 1574 г. взималась пошлина при убое скота.

Надо сказать, что в российском государстве косвенные налоги нашли широкое применение. Поступления по косвенным налогам в общем объеме доходов казны в конце XVII в. достигают 45%. Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные, соляные и винные (винные откупа, винный акциз и винная монополия).

С именем Александра II связаны самые значимые преобразования в экономической жизни России XIX столетия. Одним из важнейших изменений была крестьянская реформа 1861 г. В связи с проведением этой реформы в налоговой системе были осуществлены важнейшие преобразования. Указом от 1 января 1863 г. винные откупа заменяются акцизными сборами со спиртных напитков (винным акцизом). При этом сохранялась важная роль в системе государственных доходов соляного налога (акциз был введен в 1862 г.), акциза на дрожжи (в 1866 г.), акциза на керосин (в 1872 г.), акциза на табак.

В российской империи акцизы применялись только на предметы внутреннего производства, выделяемые и продаваемые частными лицами. Акцизы взимались с потребления. Импортируемые товары акцизами не облагались.

В конце XIX — начале XX в. объектами акцизного обложения выступали: свеклосахарное производство, крепкие напитки, табак, осветительные нефтяные масла, зажигательные спички, соль. Акциз с соли существовал до 1881 г.

В период НЭПа значение акцизов как доходного источника сокращалось параллельно со снижением доли частного сектора

в экономике. В это время акцизы устанавливались на потребительские товары. Тем не менее в 1920-е гг. акцизы обеспечивали 11—20% всех доходов государственного бюджета. Акцизы взимались на вино, спички, табачные изделия, гильзы, курительную бумагу, спирт, нефтепродукты, а также пиво, мед, квас, соль, сахар, чай, кофе, текстильные изделия и даже галоши. Плательщиками акцизов были предприятия, которые производили эти подакцизные товары.

В 1930—1932 гг. в СССР проводилась налоговая реформа, которая представляла собой преобразование взаимоотношений предприятий, организаций общественного сектора народного хозяйства (государственных и кооперативных предприятий) с государственным бюджетом. В результате налоговой реформы были упразднены и объединены различного рода налоговые изъятия. Так, были отменены акцизы и введен налог с оборота с многочисленными налоговыми ставками, что значительно усложнило систему косвенного налогообложения. Налог с оборота становится формой твердо фиксированного централизованного дохода с государства. Фактически налог с оборота можно рассматривать как введение множественных индивидуальных квазиакцизов¹.

В современной России акцизы на отдельные группы и виды товаров были установлены Законом РФ «Об акцизах» от 6 декабря 1991 г. (с последующими изменениями и дополнениями). Акцизы были предусмотрены на винноводочные изделия, этиловый спирт, пиво, табачные изделия, легковые и грузовые автомобили, ювелирные изделия, бриллианты, изделия из хрусталя, ковры, меховые изделия, одежды из натуральной кожи, а также отдельные виды минерального сырья. С развитием налоговой системы перечень подакцизных товаров постоянно пересматривался, вносились изменения в порядок взимания акцизов.

При проведении налоговой реформы была введена новая система акцизов с 1 января 2001 г., которая в последствии также подвергалась изменениям. Современный перечень подакцизных товаров включает традиционно подакцизную алкогольную продукцию, табачные изделия, легковые автомобили, бензин, дизельное топливо и масло для двигателей.

Порядок взимания акцизов регламентируется главой 22 НК РФ.

¹ См.: Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юристъ, 2001. С. 25, 28, 88, 153, 215, 222, 223.

Налогоплательщики

Законодатель выделяет *три категории налогоплательщиков*, если они совершают операции, облагаемые акцизами:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Эти налогоплательщики определяются в соответствии с Таможенным кодексом РФ.

Предусмотрены особенности исполнения обязанностей налогоплательщика в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности). Простое товарищество не является ни юридическим лицом, ни индивидуальным предпринимателем. Поскольку производство большинства подакцизных товаров осуществляется на основании специальных разрешений — лицензий, которые в соответствии с действующим законодательными актами выдаются юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, то плательщиками акцизов выступают участники простого товарищества, производящие пиво, легковые автомобили и мотоциклы.

Участники договора о совместной деятельности несут солидарную ответственность по исполнению обязанности по уплате налога. Однако налог вносит в бюджет только одно лицо, на которое возложена обязанность по исчислению и уплате всей суммы акциза по операциям, признаваемым объектами налогообложения в рамках договора о совместной деятельности. Это ответственное лицо по уплате возникающего общего акциза самостоятельно определяется участниками договора. Назначенное лицо обязано не позднее дня осуществления первой операции, которая является объектом налогообложения, известить налоговый орган об исполнении им обязанностей налогоплательщика в рамках заключенного договора.

Своевременная полная уплата всей суммы акциза ответственным лицом означает исполнение обязанностей по уплате налога всеми остальными участниками договора.

Налоговый кодекс РФ предусматривает необходимость получения налогоплательщиком свидетельства и регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом, а также свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином.

Подакцизные товары

Главой 22 НК РФ установлен *исчерпывающий перечень подакцизных товаров*. Этот перечень включает: спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного; спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и др.) с объемной долей этилового спирта более 9%; различная алкогольная продукция с содержанием спирта более 1,5% (за исключением виноматериалов); пиво; табачная продукция; автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.); моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей; автомобильный бензин; дизельное топливо, прямогонный бензин. Для целей налогообложения под прямогонным бензином понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа и т.д., а также продуктов их переработки. Бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215°C при атмосферном давлении 760 мм ртутного столба.

Не рассматриваются как подакцизные товары, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в государственный реестр лекарственные, лечебно-профилактические, и диагностические средства. Не облагаются акцизами лекарственные средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптеками по рецептам, разлитые в емкости согласно стандартам. Также не являются подакцизными препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию, если они разлиты в емкости не более 100 мл.

Не признается подакцизной парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признаются следующие операции.

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

2. Отступное и новация связаны с прекращением обязательств и регламентируются Гражданским кодексом РФ. Так, по соглашению сторон обязательство может быть прекращено предоставлением взамен исполнения отступного (уплатой денег, передачей имущества и т.п.). При этом размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами.

Обязательство может быть прекращено новацией. Это означает, что обязательство прекращается соглашением сторон о замене первоначального обязательства, существовавшего между ними, другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения (новация).

Передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на возмездной или безвозмездной основе, а также использование их при натуральной оплате считаются реализацией подакцизных товаров.

3. Передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд.

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

5. Получение (для целей налогообложения имеется в виду приобретение в собственность) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

6. Получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина. Для целей налогообложения под получением прямогонного бензина понимается приобретение его в собственность.

7. Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Другие объекты налогообложения.

Надо сказать, что в НК РФ производство подакцизных товаров трактуется широко. К производству приравниваются розлив подакцизных товаров, осуществляемый в соответствии с требованиями нормативно-технической документации, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар.

НК РФ определены операции, освобождаемые от налогообложения. К ним относятся:

- 1) передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- 2) реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской Федерации;
- 3) другие операции.

Налоговая база

Налоговая база определяется по каждому виду подакцизного товара. Налоговая база исчисляется в зависимости от используемой специфической, адвалорной или комбинированной налоговой ставки.

Специфические налоговые ставки являются твердыми и применяются в абсолютной сумме (т.е. в рублях и копейках) на единицу измерения. При установлении специфических (твердых) ставок налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении. Так определяется налоговая база при реализации вин, этилового спирта, пива и т.д.

Адвалорные ставки устанавливаются в процентах. Налоговая база определяется как стоимость реализованных подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен без учета акциза и НДС. При этом надо помнить, что стоимость подакцизных товаров определяется исходя из положений ст. 40 НК РФ. Имеются особенности исчисления стоимости подакцизных товаров при их передаче, реализации на безвозмездной основе, при совершении бартерных операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда. В этих случаях налоговая база определяется как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде. Если в предыдущем налоговом периоде не было реализации этих товаров, то их стоимость определяется исходя из рыночных цен без учета акциза и НДС. В настоящее время адвалорные ставки по акцизам не применяются.

Комбинированные налоговые ставки состоят из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) ставок. Сумма акциза по

комбинированным ставкам исчисляется как сумма налогов, определяемых по адвалорным и твердым ставкам.

Если в составе одной партии ввозимых товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным ставкам, налоговая база определяется отдельно в отношении каждой группы товаров.

Налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при использовании специфической налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной налоговой ставки.

Например, на сигареты с фильтром применяется комбинированная ставка акциза:

100 руб. 00 коп. за 1 000 шт. + 5% расчетной стоимости,
исчисляемой исходя из максимальной розничной цены,
но не менее 115 руб. за 1000 штук.

Расчетная стоимость (РС) табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется по формуле

$$РС = МРЦ \cdot КП,$$

где МРЦ — максимальная розничная цена, указанная на пачке табачных изделий;

КП — количество пачек табачных изделий, реализованных в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию Российской Федерации.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой пачка табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли или индивидуальными предпринимателями. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно на пачку табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию табачных изделий).

Налогоплательщик обязан подать в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет уведомление о максимальных розничных ценах по каждому наименованию табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, с которого будут применяться максимальные розничные цены, указанные в уведомлении.

Максимальные розничные цены наносятся на пачку с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, и действуют не менее одного календарного месяца.

Налогоплательщик имеет право изменить максимальную розничную цену на все или несколько наименований табачных изделий путем подачи следующего уведомления.

Максимальные розничные цены, указанные в следующем уведомлении, подлежат нанесению на каждую пачку, начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, но не ранее истечения минимального срока действия предыдущего уведомления.

Как и по другим налогам, при определении налоговой базы выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату реализации подакцизных товаров.

С целью пресечения случаев уклонения от уплаты акцизов законодатель предусмотрел увеличение налоговой базы при реализации подакцизных товаров в виде финансовой помощи, авансовых и других платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок товаров. Налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные в таком порядке подакцизные товары.

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц.

Налоговые ставки

С 1 января 2009 г. в отношении подакцизных товаров действуют следующие налоговые ставки (табл. 3.1).

Таблица 3.1. **Налоговые ставки на подакцизные товары**

<i>Виды подакцизных товаров</i>	<i>Налоговая ставка (в процентах и/или в рублях и копейках) за единицу измерения</i>		
	<i>С 01.01.2009 по 31.12.2009 включительно</i>	<i>С 01.01.2010 по 31.12.2010 включительно</i>	<i>С 01.01.2011 по 31.12.2011 включительно</i>
1	2	3	4
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	27 руб. 70 коп. за 1 литр безводного этилового спирта	30 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта	33 руб. 60 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах

Продолжение табл. 3.1

1	2	3	4
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	191 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	210 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	231 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % включительно (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	121 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	133 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах	146 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых газированных, шипучих), натуральные напитки с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	2 руб. 60 коп. за 1 литр	2 руб. 90 коп. за 1 литр	3 руб. 20 коп. за 1 литр

Продолжение табл. 3.1

1	2	3	4
Вина шампанские, игристые газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр	11 руб. 55 коп. за 1 литр	12 руб. 70 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	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 свыше 0,5 и до 8,6% включительно	3 руб. 00 коп. за 1 литр	3 руб. 30 коп. за 1 литр	3 руб. 60 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%	9 руб. 80 коп. за 1 литр	10 руб. 80 коп. за 1 литр	11 руб. 90 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, калянный (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.	330 руб. 00 коп. за 1 кг.
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	17 руб. 75 коп. за 1 штуку	19 руб. 50 коп. за 1 штуку
Сигариллы	255 руб. 00 коп. за 1000 штук	281 руб. 00 коп. за 1000 штук	309 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	150 руб. 00 коп. за 1000 штук + + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 177 руб. 00 коп. за 1000 штук	180 руб. 00 коп. за 1000 штук + + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 216 руб. 00 коп. за 1000 штук	216 руб. 00 коп. за 1000 штук + + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 260 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	72 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 93 руб. 00 коп. за 1000 штук	92 руб. 00 коп. за 1000 штук + 6,5% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 118 руб. 00 коп. за 1000 штук	120 руб. 00 коп. за 1000 штук + + 7% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 154 руб. 00 коп. за 1000 штук

Окончание табл. 3.1

1	2	3	4
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	21 руб. 70 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	23 руб. 90 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	26 руб. 30 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	214 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	235 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)	259 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2 951 руб. 00 коп. за 1 тонну	2 951 руб. 00 коп. за 1 тонну	3 246 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	3 900 руб. 00 коп. за 1 тонну	4 290 руб. 00 коп. за 1 тонну	4 720 руб. 00 коп. за 1 тонну

Налогообложение автомобильного бензина и дизельного топлива с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2010 г. включительно осуществляется по следующим налоговым ставкам (табл. 3.2):

Таблица 3.2. Налоговые ставки акциза на бензин

Виды подакцизных товаров	Налоговая ставка (в процентах и/или в рублях и копейках) за единицу измерения	
	с 01.01.2009 по 31.12.2009 включительно	с 01.01.2010 по 31.12.2010 включительно
Автомобильный бензин:		
с октановым числом до «80» включительно	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну
с иным октановым числом	3 629 руб. 00 коп. за 1 тонну	3 629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1 080 руб. 00 коп. за 1 тонну	1 080 руб. 00 коп. за 1 тонну

Налогообложение автомобильного бензина и дизельного топлива с 1 января 2011 г. по 31 декабря 2011 г. включительно осуществляется по следующим налоговым ставкам (табл. 3.3).

Таблица 3.3. **Налоговые ставки акциза на бензин и дизельное топливо**

<i>Виды подакцизных товаров</i>	<i>Налоговая ставка (в процентах и/или в рублях и копейках) за единицу измерения с 01.01.2011 по 31.12.2011 включительно</i>
Автомобильный бензин: не соответствующий классу 3, или классу 4, или классу 5	4 290 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 3	3 630 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 4 и класса 5	3 500 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо: не соответствующее классу 3, или классу 4, или классу 5	1 430 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 3	1 210 руб. 00 коп. за 1 тонну
класса 4 и класса 5	990 руб. 00 коп. за 1 тонну

Порядок исчисления акциза

Порядок исчисления акциза *зависит от применяемой ставки* (специфической, адвалорной или комбинированной). Если на подакцизные товары установлены специфические налоговые ставки (в руб. и коп.), то сумма акциза исчисляется по следующей формуле:

$$C = O \cdot A,$$

где С — сумма акциза,

О — налоговая база в натуральном выражении;

А — ставка акциза (в руб. и коп.).

Сумма налога по подакцизной продукции, по которой применяются адвалорные ставки (в процентах), исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (налоговая база определяется в стоимостном выражении):

$$C = НБ \cdot Ст,$$

где НБ — налоговая база в стоимостном выражении (руб.);

Ст — ставка акциза (в процентах).

Комбинированные налоговые ставки действуют в отношении сигарет и папирос. Акцизы по таким товарам исчисляются как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической налоговой ставки и объема реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении

и как соответствующая адвалорной налоговой ставке процентная доля стоимости этих товаров (без акциза и НДС).

В таком же порядке исчисляются акцизы по ввозимым на территорию РФ товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки. При этом стоимость этих товаров определяется как сумма, полученная в результате сложения таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Акциз по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные ставки, исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической ставки и объема реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров. Сумма акциза определяется следующим образом:

$$A = CC \cdot H + PC_{\text{ст}} \cdot A_{\text{с}},$$

где A — сумма акциза, руб.;

CC — специфическая налоговая ставка, руб.;

H — объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении, шт.;

$PC_{\text{ст}}$ — расчетная стоимость, исчисляемая исходя из максимальной розничной цены, руб.;

$A_{\text{с}}$ — адвалорная налоговая ставка, %.

При этом для сигарет с фильтром в 2009 г. сумма акциза больше или равна 177 руб. 00 коп. за 1 000 штук; для сигарет без фильтра, папирос сумма акциза больше или равна 93 руб. 00 коп. за 1 000 штук.

Пример. Организация реализовала за месяц 12 тыс. штук папирос (600 пачек). Максимальная розничная цена, указанная на пачке 20 руб.

На папиросы применяется комбинированная ставка: 72 руб. 00 коп. за 1000 штук. + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 93 руб. 00 коп. за 1000 штук.

Сумма акциза определяется следующим образом.

1. Исчисляем сумму акциза, рассчитанную исходя из специфической составляющей комбинированной налоговой ставки:

$$72 \text{ руб./тыс. шт.} \times 12 \text{ тыс. шт.} = 864 \text{ руб.}$$

2. Определим сумму акциза, рассчитанную из адвалорной составляющей комбинированной ставки, исходя из применяемых максимальных розничных цен:

$$20 \text{ руб.} \times 600 \text{ пачек} \times 0,06 = 720 \text{ руб.}$$

3. Рассчитаем общую сумму акциза, исчисленную по комбинированной ставке:

$$864 \text{ руб.} + 720 \text{ руб.} = 1584 \text{ руб.}$$

4. Определим сумму акциза, исходя из установленной минимальной ставки (93 руб. 00 коп. за 1000 штук):

$$93 \text{ руб./тыс. шт.} \times 12 \text{ тыс. шт.} = 1116 \text{ руб.}$$

5. Сравним исчисленную общую сумму акциза с суммой акциза, рассчитанный по минимальной ставке:

$$1584 \text{ руб.} > 1116 \text{ руб.}$$

Поскольку общая сумма акциза (1584 руб.) больше суммы акциза, исчисленной по минимальной ставке (1116 руб.), то в бюджет следует перечислить 1584 руб.

При раздельном учете сумма акциза исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм акцизов, исчисленных относительно каждого вида продукции, облагаемой по разным налоговым ставкам.

Если плательщик раздельный учет не ведет, то сумма акциза определяется исходя из максимальной ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Общая сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизной продукции, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу. Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам.

При исчислении акцизов важно установить дату реализации или получения подакцизной продукции. Дата реализации подакцизных товаров определяется как день отгрузки или передачи соответствующих подакцизных товаров.

Налогоплательщик при реализации подакцизной продукции (за исключением операций по реализации прямогонного бензина) предъявляет к оплате своему покупателю соответствующую сумму акциза. При этом в первичных учетных документах, счетах-

фактурах, в расчетных документах сумма акциза выделяется отдельной строкой. Исключение составляют случаи реализации продукции за пределы РФ. Если операции по реализации освобождены от обложения акцизами, то в документах делается надпись или ставится штамп «Без акциза».

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком покупателю при реализации подакцизной продукции, по сути являются расходами, которые по — разному отражаются плательщиком и покупателем продукции. Исчисленная налогоплательщиком сумма акциза относится на расходы, принимаемые к вычету при уплате налога на прибыль. У покупателя эти суммы учитываются в стоимости приобретенных подакцизных товаров.

При передаче подакцизной продукции или при ее реализации на безвозмездной основе сумма акциза у налогоплательщика относится на источник финансирования затрат на производство этой продукции.

Налоговые вычеты и порядок их применения

Налоговым кодексом РФ предусмотрены *налоговые вычеты*, которые позволяют уменьшить сумму акциза, перечисляемую в бюджет. Вычетам подлежат суммы акцизов, которые были уплачены налогоплательщиком при приобретении подакцизной продукции или ввозе ее в РФ и использованные в дальнейшем в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Система налоговых вычетов *позволяет избежать двойного налогообложения акцизами и применяется в следующих случаях:*

1) вычитаются суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров или уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

2) вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья для производства виноматериалов, которые в дальнейшем применяются при изготовлении алкогольной продукции;

3) вычитаются суммы акциза, возвращенные налогоплательщиком покупателям в случаях их отказа от подакцизных товаров, в том числе возврата в течение гарантийного срока;

4) вычитаются суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком с сумм авансовых платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

В случае безвозвратной утери используемых в производстве подакцизных товаров в процессе их хранения, перемещения и по-

следующей технологической обработки суммы акциза также подлежат вычету. При этом вычитается сумма акциза, относящаяся к части товаров, безвозвратно утерянных в пределах норм естественной убыли. Эти нормы утверждаются уполномоченным федеральным органом исполнительной власти для соответствующей группы товаров.

Вычетам подлежат только фактически уплаченные суммы акциза на основании расчетных документов, счетов-фактур и других документов.

Особый порядок налоговых вычетов установлен в отношении нефтепродуктов в зависимости от характера производимых операций.

Порядок уплаты акцизов

При исчислении суммы акциза и перечислении ее в бюджет необходимо учитывать установленные налоговые вычеты.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, определяется следующим образом.

При операциях по реализации (передаче) подакцизных товаров подлежащая уплате сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода по формуле:

$$A = OCA - HB,$$

где A — сумма акциза, подлежащая уплате;

OCA — общая сумма акциза;

HB — налоговые вычеты.

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму акциза, налогоплательщик акциз не уплачивает. Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза подлежит зачету в счет предстоящих платежей по акцизу.

При ввозе подакцизных товаров на территорию РФ уплачивается исчисленная общая сумма акцизов по ввозимым товарам.

По подакцизным товарам установлены различные сроки уплаты налога, что существенно усложняет механизм действия акцизов. Так, уплата акциза при реализации произведенной алкогольной и табачной продукции производится исходя из фактической реализации за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем. В отношении прямогонного бензина срок уплаты

акциза установлен до 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В этот же срок представляется налоговая декларация¹.

Вопросы для самопроверки

1. Какова экономическая сущность акцизов?
2. Какие товары являются подакцизными?
3. Кто является плательщиком акцизов?
4. Какие применяются ставки акцизов?
5. Как определяется налоговая база?
6. Каков порядок исчисления акцизов?
7. Как применяются налоговые вычеты?
8. Каков порядок уплаты налога?

3.3. Налог на прибыль организаций

Экономическая сущность налога

Налог на прибыль является одним из основных налогов налоговой системы России. Налог на прибыль — прямой налог. Это означает, что данным налогом облагаются доходы организаций. Теоретически окончательным плательщиком налога на прибыль выступают организации, которые получают эту прибыль. Другими словами, реальным плательщиком налога на прибыль является получатель дохода, т.е. данный налог не перекладывается на конечного потребителя продукции как при косвенном налогообложении.

Налогом облагается *прибыль, которая является целью функционирования коммерческой организации и источником уплаты налогов*. Это позволяет государству регулировать экономические процессы, достаточно эффективно влиять на развитие производства. В то же время налоги — очень острый инструмент. Поэтому установленные государством чрезмерно высокие ставки налога могут привести к свертыванию производства. Именно обложение прибыли — конечного финансового результата деятельности организации — позволяет государству широко использовать налоговые методы в регулировании экономики и иметь существенный источник доходов бюджета.

¹ Нормативные акты, использованные при подготовке параграфа, систематизированы и актуализированы компанией «Консультант-Плюс»

Налог на прибыль широко применяется в практике налогообложения в странах с рыночной экономикой и играет важную роль в развитии государства. Налог на прибыль позволяет государству активно влиять на экономические процессы посредством успешного применения налоговых рычагов. Этот налог достаточно эффективно используется при регулировании инвестиционной активности, развитии малого бизнеса, привлечении в страну иностранного капитала путем предоставления государством разных льгот и установления налоговых ставок.

Трудно переоценить роль налога на прибыль как источника дохода бюджета. Опыт налогообложения развитых стран свидетельствует о высокой доли поступлений этого налога в доходах бюджета. В России налог на прибыль является одним из основных доходобразующих налогов.

С 1 января 2002 г. налог на прибыль взимается согласно главы 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций». До 2002 г. функционирование налога на прибыль отличалось предоставлением многочисленных льгот и установлением дифференцированных ставок, относительно низких для предприятий и более высоких для посредников, банков и страховых организаций. В 2002 г. налоговые льготы были максимально сокращены. Это позволило законодателям установить тогда рекордно низкую ставку налога за все годы существования современной налоговой системы на уровне 24%. С 2002 г. в главу 25 НК РФ постоянно вносились различные изменения и дополнения, направленные на развитие механизма налогообложения прибыли организаций, а также частичный возврат льгот. В условиях экономического кризиса с 2009 г. налоговая ставка подверглась дальнейшему снижению — до 20%.

Налогоплательщики и объект налогообложения

В ст. 246 НК РФ выделены *две категории плательщиков налога*:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и получающие доходы от источников в России.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается *полученная налогоплательщиком прибыль*:

- для российских организаций — полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;

- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, — полученные через эти постоянные представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов;
- для других иностранных организаций — доход, полученный от источников в РФ.

Таким образом, под объектом налогообложения понимается прибыль (П), определяемая как *полученный доход (Д), уменьшенный на произведенные расходы (Р)*:

$$П = Д - Р.$$

Федеральным законом устанавливается порядок определения доходов и их классификация. Закон также определяет перечень расходов, принимаемых при исчислении налога на прибыль.

Согласно ст. 41 НК РФ *доходом* признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки в той мере, в которой такую выгоду можно оценить.

К доходам относятся доходы от реализации (работ, услуг, товаров и имущественных прав) и внереализационные доходы. При определении доходов из них исключаются налоги, предъявляемые налогоплательщиком покупателям. Эти доходы определяются на основании первичных документов и документов налогового учета.

В данном случае под доходом от реализации понимается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав. При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные как в денежной, так и в натуральной формах. Если налогоплательщиком получены доходы в иностранной валюте, то их стоимость следует учитывать в совокупности с доходами, полученными в рублях.

Для целей налогообложения *внереализационными* считаются доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- от операций купли-продажи иностранной валюты;
- штрафы, пени, другие санкции за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков и ущерба;

- от сдачи имущества в аренду или субаренду, если этот вид деятельности не является основным для организации;
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности (например, патенты на изобретение, промышленные образцы и т.д.);
- в виде процентов, полученных по договорам займа, по ценным бумагам;
- безвозмездно полученное имущество — оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен с учетом положений ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство или приобретение по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам); при этом получателю имущества (работ, услуг) вменяется в обязанность подтверждать стоимость имущества дополнительно или путем проведения независимой оценки;
- в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи или покупки иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;
- в виде положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (в том числе по валютным счетам в банках), проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю; под положительной курсовой разницей понимается курсовая разница, возникающая при дооценке имущества в виде валютных ценностей и требований, либо при уценке выраженных в иностранной валюте обязательств;
- в виде суммовой разницы, которая появляется у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации товаров и имущественных прав, не соответствует фактически уплаченной сумме в рублях;
- в виде стоимости излишков материально — производственных запасов и прочего имущества, которые выявлены в результате инвентаризации;
- 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 (исключение составляют бюджетные средства, в отношении которых применяются нормы бюджетного законодательства РФ); целевое использование имущества, полученного в порядке благотворительности, должно быть подтверждено в налоговом органе, поэтому налогоплательщики по окончании налогового периода представляют по месту своего учета отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Минфином РФ;

- другие доходы.

Как видим, перечень внереализационных доходов, поименованных в ст. 250 НК РФ, не закрыт и все доходы, возникшие у налогоплательщиков и отвечающие определению дохода, подлежат налогообложению (за исключением доходов, перечисленных в ст. 251 НК).

В ст. 251 НК РФ прямо установлен перечень видов доходов, не учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль. Они носят целевой характер использования или по своему экономическому содержанию не могут подпадать под обложение налогом на прибыль, или указаны в данной статье с целью избежания двойного налогообложения.

При определении налоговой базы *не учитываются следующие доходы:*

- в виде имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в виде имущества, полученного бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования; при этом налогоплательщики обязаны вести отдельный учет доходов и расходов, полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования, а если отдельный учет не ведется, то поступившие средства подлежат налогообложению с даты их получения.

К средствам целевого финансирования относится имущество, полученное налогоплательщиком и использованное им по назначению. Целевое назначение полученных средств определяется федеральными законами либо организацией, либо физическим лицом, являющимися источником целевого назначения.

Средствами целевого назначения являются средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, которые выделяются бюджетным учреждениям по смете доходов и расходов. Также средствами целевого назначения считаются гранты.

С 2006 г. в налоговую базу по налогу на прибыль не включают суммы стоимости капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором. Данное положение оправдано, так как стоимость указанных вложений по общему правилу включается в инвентарную (первоначальную или восстановительную) стоимость объекта основных средств, являющегося предметом аренды. Документами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и налоговым законодательством установлен особый порядок расчетов между арендодателем и арендатором при осуществлении данных капитальных вложений.

В ст. 251 НК РФ содержатся также другие доходы, не учитываемые при формировании налоговой базы, однако их перечень является закрытым и не подлежит расширительному толкованию.

Действующий механизм исчисления налога на прибыль предполагает прежде всего уменьшение полученных доходов (под которыми подразумевается выручка) на установленные законом расходы, связанные с производством и реализацией, а также внереализационные расходы. Все вычитаемые расходы должны быть *обоснованы и обязательно документально подтверждены*.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. К вычету принимаются любые документально подтвержденные расходы, если они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ, либо документами, оформленными в соответствии с обычаями делового оборота, применяемые в иностранном государстве, на территории которого были произведены соответствующие расходы, и (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 при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности налогоплательщика подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции, в зависимости от их экономического содержания подразделяются на следующие элементы:

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

Материальные расходы

К *материальным расходам* относятся затраты на сырье, материалы, топливо, приобретение запасных частей и комплектующих изделий, приобретение воды и энергии, услуги сторонних организаций и т.д.

К материальным расходам относятся также затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, предусмотренных законодательством РФ, и другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом.

К материальным расходам приравниваются потери от недостачи и (или) порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах норм естественной убыли, утвержденных Правительством РФ.

К материальным расходам также приравниваются технологические потери при производстве и транспортировке. Технологическими потерями признаются потери при производстве и (или) транспортировке товаров (работ, услуг), обусловленные технологическими особенностями производственного цикла и (или) процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья. К сожалению, данная норма Налогового кодекса РФ не определяет порядок документального подтверждения величины технологических потерь. Поэтому при отсутствии нормативов технологических потерь налогоплательщику целесообразно их самостоятельно разработать, подкрепить их оправдательными документами, регламентирующими производственный процесс, а также учесть их в учетной политике.

Стоимость товарно-материальных ценностей определяется исходя из цен их приобретения (без косвенных налогов, но включая

таможенные пошлины), уплачиваемых комиссионных вознаграждений, расходов на транспортировку и других затрат, связанных с приобретением товарно-материальных ценностей.

Размер материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при изготовлении товаров, определяется *четырьмя методами оценки*:

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

Конкретный метод оценки сырья и материалов налогоплательщик выбирает самостоятельно в зависимости от принятой организацией учетной политики для целей налогообложения.

Расходы на оплату труда

Согласно ст. 255 НК РФ к *расходам на оплату труда* (РОТ) относятся любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии, единовременные поощрительные начисления. К этим расходам относятся денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника, а также единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ. Таким образом, к РОТ относятся затраты, связанные с содержанием работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми и коллективными договорами.

Так, к расходам на оплату труда относятся суммы, начисленные по тарифным ставкам, должностным окладам, сдельным расценкам или в процентах от выручки в соответствии с принятыми у налогоплательщика формами и системами оплаты труда.

Под стимулирующими начислениями понимаются премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т.д.

Начисления стимулирующего или компенсирующего характера, включаемые в расходы на оплату труда, связаны с режимом работы и условиями труда. Имеются в виду надбавки к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, за работу в тяжелых и вредных условиях труда, а также за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни.

К расходам на оплату труда относятся различные выплаты, предусмотренные законодательством РФ. К таким выплатам относятся: денежные компенсации за неиспользованный отпуск; начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, сокращением численности или штата работников; единовременные вознаграждения за выслугу лет; надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях с тяжелыми природно-климатическими условиями; расходы на оплату труда, сохраняемые на время учебных отпусков; расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате организации за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда). Исключение из этого правила составляет оплата труда по договорам гражданско-правового характера, заключенным с индивидуальными предпринимателями.

Сложным моментом в формировании расходов на оплату труда представляются платежи работодателей по договорам добровольного страхования и затраты в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет.

Организациям разрешено заключать договоры добровольного страхования в пользу работников и учитывать платежи работодателей по этим договорам в составе расходов на оплату труда. В Налоговом кодексе РФ прямо указаны случаи добровольного страхования, уплаченные суммы по которым уменьшают налоговые обязательства налогоплательщика.

Федеральный закон «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ предусматривает участие организаций в формировании пенсионных накоплений своих работников. Данные затраты организаций учитываются в составе РОТ.

В РОТ включаются также платежи работодателей по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами), имеющими лицензии на ведение соответствующих видов деятельности в РФ. Данные суммы относятся к РОТ по следующим договорам:

- страхования жизни, если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми орга-

низациями, имеющими лицензии; при этом договором не предусмотрены страховые выплаты (исключение составляют случаи смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица);

- негосударственного пенсионного обеспечения при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов;
- пенсионного страхования при наступлении у застрахованного лица пенсионных оснований, дающих право на установление пенсии;
- добровольного личного страхования работников, заключенным на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников;
- добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти или причинения вреда здоровью застрахованного лица; в состав расходов включаются суммы не превышающие 15 000 руб. в год.

Следует обратить внимание на ограничение в налоговом законодательстве общей суммы таких расходов. Совокупная сумма взносов работодателей, уплачиваемых на формирование накопительной части трудовой пенсии и платежей работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, а также добровольного пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% РОТ.

Другое ограничение в налоговом законодательстве касается взносов по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников. Эти затраты включаются в расходы в размере, не превышающем 6% РОТ.

Таким образом, глава 25 НК РФ предусматривает достаточно широкий спектр страховых услуг по договорам добровольного страхования, платежи по которым вычитаются из доходов при исчислении налога на прибыль.

С 2009 г. в РОТ включаются расходы на возмещение затрат работникам по уплате по процентам (кредитам) на приобретение или строительство жилого имущества. Данные расходы признаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 3% РОТ (п. 24¹ ст. 255 НК РФ). Действие этой нормы установлено до 1 января 2012 г.

Возмещение организациями затрат по уплате процентов по кредитам на жилье прямо и непосредственно не связано с производством и реализацией продукции, поэтому трудно согласиться с принятым порядком. Скорее это одно из направлений проведения провозглашенной экономической политики государства, направленной на повышение жизненного уровня населения. Предоставляя таким образом организациям налоговые послабления, государство стимулирует их брать на себя бремя расходов по уплате процентов по кредитам, помогая тем самым приобретать жилье своим работникам.

Надо сказать, что в первые годы создания современной налоговой системы Российской Федерации применялась инвестиционная налоговая льгота при осуществлении капитальных вложений в производственную и непроизводственную сферу.

Согласно Закону РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 (в ред. от 22 декабря 1992) при исчислении налога на прибыль облагаемая прибыль при фактически произведенных расходах за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия, уменьшалась на суммы, направленные на финансирование капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения. Эта льгота предоставлялась предприятиям, осуществляющим развитие собственной производственной и непроизводственной базы, при условии полного использования ими сумм начисленного износа (амортизации) на последнюю отчетную дату.

Сегодня наше налоговое законодательство не предусматривает льготы по финансированию инвестиций в непроизводственную среду. Организации, как правило, не ведут строительство объектов непроизводственных назначений. В то же время в реальной действительности организации несут различные расходы социального назначения. Поэтому представляется более правильным разработать и ввести целостный продуманный и эффективный налоговый механизм стимулирования финансирования затрат социального характера.

Важно отметить, что перечень расходов на оплату труда, установленный ст. 255 НК РФ, является открытым. В соответствии с п. 25 ст. 255 НК РФ в составе РОН могут учитываться и другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым договором или коллективным договором. Перечень таких расходов может быть ограничен требованиями трудового и налогового законодательства. Так, ст. 270 НК РФ прямо запрещено учитывать в целях налогообложения расходы

на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров, в виде сумм материальной помощи работникам и т.д.

Амортизируемое имущество и начисление амортизации

Амортизация имущества является одним из важнейших ключевых вопросов в исчислении налога на прибыль. В целях налогообложения под **амортизируемым имуществом** признается имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом может быть имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Амортизируемым имуществом *признаются*:

- основные средства;
- нематериальные активы;
- капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя;
- капитальные вложения в предоставленные по договору безвозмездного пользования объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя.

В состав амортизируемого имущества *не включаются объекты природопользования*: земля, вода, недра и т.д., а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок.

Не начисляется амортизация на имущество бюджетных организаций. Исключение составляет имущество, приобретенное в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемое для осуществления такой деятельности.

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

К нематериальным активам относятся различные исключительные права (на изобретение, полезную модель, промышленный образец, на использование программы для ЭВМ, базы данных, на использование технологии интегральных микросхем, на товарный знак, на владение ноу-хау, секретной формулой или процессом, информацией).

Следует заметить, что в Налоговом кодексе РФ содержится исчерпывающий перечень объектов нематериальных активов. Главное то, что для признания нематериального актива необходимо наличие способности приносить налогоплательщику экономические выгоды (доход). При этом требуется наличие оформленных документов, подтверждающих существование самого нематериального актива. Однако в ст. 257 прямо указано, что к нематериальным активам *не относятся*:

- 1) не давшие положительного результата научно — исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- 2) интеллектуальные и деловые качества работников организации, их квалификация и способность к труду.

Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется фактическими затратами на приобретение или создание, а также доведение их до состояния, в котором они пригодны для эксплуатации.

Начисление амортизации по объектам нематериальных активов производится по нормам, определенным исходя из сроков полезного использования.

Срок полезного использования объекта нематериальных активов определяется исходя из сроков действия патента, свидетельства и из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами. Обычно срок полезного использования по нематериальным активам устанавливается в пределах 10 лет.

Сложнее обстоят дела с начислением амортизации по основным средствам. Под *основными средствами* понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (работ, услуг) или для управления организацией первоначальной стоимостью более 20 000 руб. При начислении амортизации необходимо определить стоимость основных средств, норму амортизации и метод, которым исчисляется амортизация.

Первоначальная стоимость основного средства включает сумму расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доведение до состояния, в котором оно пригодно для использования. В результате длительной эксплуатации средств труда часто требуется их реконструкция, модернизация и т.д. Первоначальная стоимость основных средств изменяется в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации соответствующих объектов и т.д.

Остаточная стоимость основных средств, введенных в эксплуатацию после вступления в силу главы 25 НК РФ, определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества при применении нелинейного метода амортизации определяется по формуле:

$$S_N = S \cdot (1 - 0,01 \cdot k)^N,$$

где S_N — остаточная стоимость указанных объектов по истечении N месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу (подгруппу);

S — первоначальная (восстановительная) стоимость объектов;

N — число полных месяцев, прошедших со дня включения объектов в соответствующую амортизационную группу (подгруппу) до дня их исключения из состава этой группы (подгруппы), не считая периода, исчисленного в полных месяцах, в течение которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества;

k — норма амортизации (в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента), применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Налоговым кодексом РФ установлено 10 групп амортизации, по которым распределяются амортизируемые основные средства *в соответствии со сроками их полезного использования*.

Под сроком полезного использования понимается период, в течение которого амортизируемые объекты служат для выполнения целей деятельности налогоплательщика. Налогоплательщики самостоятельно определяют срок полезного использования на дату ввода в эксплуатацию объекта и на основании классификации основных средств. В первую группу амортизации включается все недолговечное имущество со сроком полезного использования от года до двух лет. К десятой амортизационной группе относится имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ.

Отдельно стоит остановиться на проведении организациями реконструкции, модернизации или технического перевооружения основных средств. Если в результате таких мероприятий срок полезного использования этих объектов не увеличится, налогоплательщик при исчислении амортизации учитывает оставшийся срок полезного использования. Если, наоборот, после проведения обновления основных средств повышается их срок полезного использования, то налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объектов основных средств после даты ввода их в эксплуатацию в пределах сроков, установленных для той амортизационной группы, в которую ранее были включены такие основные средства.

Законодатель заложил единый подход к амортизации *капитальных вложений* в объекты основных средств, полученных по договору безвозмездного пользования, а также в арендованные объекты. Во-первых, осуществление капитальных вложений возможно только с согласия собственника основных средств. Во-вторых, амортизирует эти капитальные вложения тот, кто финансировал фактические затраты.

Например, капитальные вложения, стоимость которых возмещается организации-ссудополучателю организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудодателем в установленном порядке. Капитальные вложения, произведенные организацией-ссудополучателем с согласия организации-ссудодателя, стоимость которых не возмещается организацией-ссудодателем, амортизируются организацией-ссудополучателем в течение срока действия договора безвозмездного пользования исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования, определяемого для полученных объектов основных средств в соответствии с классификацией основных средств, утверждаемой Правительством.

С 2006 г. была введена совершенно новая норма, которая направлена на повышение привлекательности капитальных вложений как в приобретение новых объектов основных средств, так и в их модернизацию. Законодатель разрешил включать в состав расходов капитальные вложение в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств или расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации основных средств. Ис-

ключение составляют безвозмездно полученные основные средства. Данная льгота получила название *амортизационной премии*.

В дальнейшем реалии экономического кризиса, а также высокий износ основных средств, необходимость их модернизации и реконструкции потребовали решительных действий со стороны Правительства РФ. С целью создания условий для инвестирования, стимулирования производства, снижения налоговой нагрузки был в срочном порядке принят Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ, направленный на расширение инвестиционной налоговой льготы в виде амортизационной премии, снижение до 20% ставки налога на прибыль, а также другие налоговые послабления, введенные с 2009 г.

Налогоплательщик получил право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 30% первоначальной стоимости основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам. Аналогично разрешено налогоплательщикам учитывать в составе расходов не более 30% капитальных вложений в достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию, технологическое перевооружение, частичную ликвидацию (в отношении основных средств, относящихся к третьей-седьмой амортизационным группам).

По-прежнему налогоплательщик имеет право включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% первоначальной стоимости основных средств, относящихся к первой-второй и восьмой — десятой амортизационным группам, по которым не предусмотрена 30% амортизационная премия.

Возможность единовременного списания амортизационной премии на текущие расходы является правом налогоплательщика, которым он может воспользоваться по своему усмотрению. В случае реализации этого права налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения необходимо закрепить конкретный уровень процентов от стоимости капитальных вложений, отнесенных на текущие расходы.

Если налогоплательщик использует данное право, соответствующие объекты основных средств после их ввода в эксплуатацию включаются в амортизационные группы (подгруппы) по своей первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии. Суммы, на которые изменяется первоначальная стоимость объектов в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, мо-

дернизации и т.д., учитывается в суммарном балансе амортизационных групп (подгрупп), за вычетом амортизационной премии (при применении нелинейного метода начисления амортизации).

При начислении амортизации линейным методом первоначальная стоимость объектов также уменьшается на сумму амортизационной премии.

Пример. В марте организация приобрела и ввела в эксплуатацию объект основных средств стоимостью 100 000 руб., который входит в четвертую амортизационную группу. В учетной политике организации для целей налогообложения отражено, что 30% капитальных вложений в основные средства третьей — седьмой амортизационных групп учитываются в составе текущих расходов. Также указаны сроки полезного использования по каждой амортизационной группе и закреплён метод начисления амортизации.

I вариант. Применяется линейный метод начисления амортизации по четвертой амортизационной группе.

В налоговом учете в апреле налоговая база по налогу на прибыль будет уменьшена на 30 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 30\%$).

Амортизация начисляется по данному объекту в установленном порядке, исходя из первоначальной стоимости за вычетом амортизационной премии, т.е. 70 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} - 30\,000 \text{ руб.}$).

II вариант. Применяется нелинейный метод начисления амортизации по четвертой амортизационной группе.

Налоговая база по налогу на прибыль также будет уменьшена на 30 000 руб., а суммарный баланс амортизационной группы увеличен на 70 000 руб. Далее начисляется амортизация нелинейным методом в установленной порядке.

При расширении льготы в виде предоставления амортизационной премии законодатель также предусмотрел ее восстановление в случае реализации основных средств ранее, чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, начиная с 1 января 2009 г. Это означает, что налоговая база увеличивается на сумму предоставленной амортизационной премии при реализации данных объектов в течение пяти лет.

Методы и порядок расчета сумм амортизации

В ст. 259 НК РФ предусматривается два метода начисления амортизации: линейный и нелинейный методы.

Объекты, входящие в восьмую — десятую амортизационные группы амортизируются только линейным методом. Обычно это самые дорогостоящие объекты с высоким сроком полезного использования свыше 20 лет. Применение нелинейного метода по

таким объектам могло бы привести к резкому сокращению налоговой базы или к убыткам, поэтому законом запрещено использовать нелинейный метод амортизации по данным объектам. По всем остальным объектам налогоплательщик самостоятельно выбирает метод начисления амортизации. Причем выбранный метод применяется по всем объектам амортизируемого имущества. Исключение составляют здания, сооружения, передаточные устройства, нематериальные активы, входящие в восьмую — десятую группы, амортизация по которым начисляется линейным методом. Определенный налогоплательщиком метод начисления амортизации обязательно закрепляется в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода. При этом налогоплательщик вправе перейти с нелинейного метода на линейный метод начисления амортизации не чаще одного раза в пять лет. Установленные методы начисления амортизации применяются ко всем основным средствам вне зависимости от даты их приобретения или срока ввода в эксплуатацию.

Сумма амортизации начисляется ежемесячно. Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе (подгруппе) при применении нелинейного метода начисления амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при использовании линейного метода амортизации. Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию.

При применении *линейного метода начисления амортизации* сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объектов амортизируемого имущества определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определяемой для данного объекта:

$$A = C \cdot K \text{ при } K = \left(\frac{1}{N} \right) \cdot 100\%,$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества, (руб.);

C — сумма первоначальной (восстановительной) стоимости, (руб.);

K — норма амортизации в процентах к первоначальной (восстановительной) стоимости объекта амортизируемого имущества;

N — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах (без учета сокращения (увеличения) срока при применении специальных коэффициентов).

Пример. Организация приобрела 15 мая объект амортизируемого имущества стоимостью 200 000 руб. и в этом же месяце ввела его в эксплуатацию. Данный объект относится к четвертой амортизационной группе, срок полезного использования по которой определен свыше пяти лет до семи лет включительно. Организация использует линейный метод и применяет по четвертой амортизационной группе срок полезного использования шесть лет.

С 1 июня ежемесячно начисляется амортизация.

1. Определим срок полезного использования в месяцах:

$$N = 12 \text{ мес.} \times 6 \text{ лет} = 72 \text{ мес.}$$

2. Определим норму амортизации данного объекта:

$$K = \frac{1}{72} 100\% = 1,39\%.$$

3. Исчислим сумму амортизации за один месяц в отношении данного объекта имущества:

$$A = 200\,000 \text{ руб.} \times 1,39\% = 2780 \text{ руб.}$$

Начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества или когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям.

Применение *нелинейного метода начисления амортизации* разрешено с момента введения в действие главы 25 НК РФ. Однако с 2009 г. коренным образом изменен порядок расчета сумм амортизации при применении нелинейного метода начисления амортизации.

Теперь на основании ст. 259.2 НК РФ для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе (подгруппе) на 1-е число налогового периода.

В дальнейшем суммарный баланс каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется на 1-е число месяца, для которого определяется сумма начисленной амортизации. При вводе в эксплуатацию новых объектов суммарный баланс соответствующей амортизационной группы увеличивается на их первоначальную стоимость с 1-го числа следующего месяца.

При достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, техническом перевооружении, частичной ликвидации меняется первоначальная стоимость объектов. Суммы, на которые

изменяется первоначальная стоимость этих объектов, учитываются в суммарном балансе соответствующей амортизационной группы. Кроме того, суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации.

Сумма начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) определяется исходя из произведения суммарного баланса соответствующей амортизационной группы (подгруппы) на начало месяца и норм амортизации:

$$A = B \left(\frac{k}{100} \right),$$

где A — сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

B — суммарный баланс соответствующей амортизационной группы (подгруппы);

k — норма амортизации для соответствующей амортизационной группы (подгруппы).

Если при применении линейного метода налогоплательщик самостоятельно рассчитывает нормы амортизации, то при использовании нелинейного метода начисления амортизации месячные нормы амортизации исчислять не надо. Они определены в зависимости от амортизационной группы и содержаться в п. 5 ст. 259.2 НК РФ. Максимальная месячная норма амортизации 14,3% соответствует первой амортизационной группы, а минимальная 0,7% — десятой группе.

Пример. Суммарный баланс пятой амортизационной группы 1 млн руб. Сумма начисленной за один месяц амортизации составит 27 000 руб., т.е. 1 000 000 руб. $\times$ (2,7% : 100). Суммарный баланс пятой амортизационной группы уменьшится на 27 000 руб. и составит 973 000 руб.

При выбытии объектов амортизируемого имущества суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость таких объектов. Если в результате такого уменьшения суммарный баланс амортизационной группы достигнет нуля, то группа ликвидируется. Законодатель наделил налогоплательщика правом ликвидации амортизационной группы, если ее суммарный баланс становится менее 20 000 руб. При этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.

Законом предусмотрено применение налогоплательщиком в некоторых случаях специальных коэффициентов (повышающих или

понижающих) к основной норме амортизации. Специальные коэффициенты (не выше 2) используются в отношении основных средств, эксплуатируемых в условиях агрессивной среды, повышенной сменности.

При применении нелинейного метода начисления амортизации этот специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам.

Повышенный коэффициент не выше 2 налогоплательщики — сельскохозяйственные организации промышленного типа могут применять в отношении собственных амортизируемых основных средств.

Такой же специальный коэффициент предусмотрен в отношении собственных амортизируемых основных средств налогоплательщиков — организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны.

Налогоплательщики вправе применять к основной норме амортизации специальный коэффициент, но не выше 3, в отношении:

- амортизируемых основных средств, являющихся предметом договора финансовой аренды (договора лизинга) налогоплательщиков, у которых данные основные средства должны учитываться в соответствии с условиями договора финансовой аренды (договора лизинга); этот специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к первой — третьей амортизационным группам;
- основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности.

Допускается начисление амортизации по нормам амортизации ниже установленных законом по решению руководителя организации. Данное решение необходимо закрепить в учетной политике для целей налогообложения.

Если организация, установившая в своей учетной политике применение нелинейного метода начисления амортизации, применяет специальные коэффициенты, объекты амортизируемого имущества, по которым применяются такие коэффициенты, формируют подгруппу в составе амортизационной группы и учет таких амортизационных групп и подгрупп ведется отдельно. Все правила создания или ликвидации группы, увеличения или уменьшения суммарного баланса группы распространяются на такие

подгруппы, и к ним применяется норма амортизации, уточненная с помощью повышающего (понижающего) коэффициента.

Применение к нормам амортизации объектов специальных коэффициентов влечет за собой соответствующее сокращение (увеличение) срока полезного использования таких объектов. При этом амортизационные подгруппы формируются в составе амортизационной группы, исходя из определенной классификацией основных средств, утвержденной Правительством РФ, срока полезного использования без учета его увеличения (уменьшения).

Прочие расходы

К *прочим* относятся следующие расходы:

1) на ремонт основных средств — они в размере фактических затрат вычитаются из полученных доходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были осуществлены; поскольку на практике они часто являются неравномерными, их трудно точно спланировать, налогоплательщикам разрешено создавать резервы под предстоящие ремонты основных средств для обеспечения в течение двух и более налоговых периодов равномерного включения расходов на проведение ремонта основных средств;

2) на обязательное и добровольное страхование имущества — включают страховые взносы по всем видам обязательного страхования, а также по следующим видам добровольного страхования имущества: средств транспорта, грузов основных средств производственного назначения, рисков, связанных с выполнением СМР и т.д. (расходы по обязательному страхованию учитываются в пределах установленных страховых тарифов, а по добровольному включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат);

3) на освоение природных ресурсов, т.е. на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера;

4) на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР) — они равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение одного года при условии использования исследований и разработок в производстве или при реализации товаров (некоторые из них, в том числе безрезультатные, организации могут признавать единовременно с применением повышающего коэффициента 1,5, т.е. в расходы включается сумма в полтора раза большая, чем фактические за-

траты (конкретный перечень НИОКР устанавливается Правительством РФ).

Выделяются *прочие расходы, связанные с производством и реализацией*.

1. Суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов. Здесь имеются в виду налоги, которые относятся на себестоимость продукции.

2. Расходы на сертификацию продукции и услуг.

3. Расходы на оплату услуг по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации и т.д.

4. Расходы на командировки, проезд работника к месту командировки и обратно; наем жилого помещения, суточные, оформление и выдачу виз, паспортов, различные сборы, связанные с проездом (с 2009 г. суточные в целях налогообложения прибыли не нормируются и признаются в размере фактических затрат);

5. Представительские расходы — на официальный прием или обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления или поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров, независимо от места проведения этих мероприятий; их транспортное обеспечение, буфетное обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков, не состоящих в штате налогоплательщика.

Однако к представительским расходам запрещено относить расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний. Представительские расходы в течение отчетного (налогового) периода включаются в состав прочих расходов в размере, не превышающем 4% расходов на оплату труда за этот период.

Остановимся подробнее на прочих расходах налогоплательщика на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика. Надо сказать, что с 2009 г. существенно расширились возможности налогоплательщиков в части признания затрат на обучение сотрудников. Организации получили возможность в целях налогообложения учитывать расходы не только на подготовку или переподготовку кадров, но и на получение своими сотрудниками образования — на обучение по основным и дополнительным профессиональным программам. Организации вправе учитывать затраты на получение своими работниками среднего профес-

сионального и высшего образования, на обучение сотрудников в аспирантуре. Обучение должно осуществляться на основании договора с российскими образовательными учреждениями, имеющими лицензию, либо иностранными образовательными учреждениями, имеющими соответствующий статус. Учитывать расходы на обучение, подготовку и переподготовку кадров можно не только в отношении собственных работников, но и также и тех лиц, с которыми заключен договор, предусматривающий их обязанность в дальнейшем, не позднее трех месяцев после окончания обучения, поступить на работу в организацию и отработать не менее одного года. Но если в течение года трудовой договор прекращается или же он не будет заключен в течение трех месяцев после окончания обучения, организация должна будет включить суммы, признанные ранее расходами, во внереализационные доходы. Документы, подтверждающие расходы на обучение организация обязана хранить в течение всего срока действия договора на обучение и один год работы сотрудника, но не менее четырех лет.

6. Расходы на рекламу производимых или реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, включая участие в выставках и ярмарках. Расходами на рекламу признаются затраты на рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети; затраты на световую рекламу, изготовление рекламных брошюр и каталогов, затраты на призы, вручаемые победителям их розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний и т.д. Расходы на иные виды рекламы и расходы налогоплательщика на призы, осуществленные им в течение отчетного (налогового) периода, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации.

7. Расходы на канцелярские товары.

8. Расходы на юридические, консультационные и информационные услуги.

9. Расходы на аудиторские услуги.

10. Другие расходы.

При исчислении налога на прибыль организаций необходимо учитывать *внереализационные расходы*, которые не связаны с производством и реализацией. В состав внереализационных включаются расходы в виде процентов по долговым обязательствам, судебные расходы и арбитражные сборы, уплаченные штрафы,

пени за нарушение договорных или долговых обязательств, расходы на оплату услуг банков, суммы безнадежных долгов, потери от стихийных бедствий и пожаров и т.д.

Расходы, не учитываемые в целях налогообложения

Перечень расходов, не учитываемых в целях налогообложения по налогу на прибыль, приведен в ст. 270 НК РФ.

При определении налоговой базы *не учитываются следующие расходы*;

- в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения.
- в виде пени, штрафов, других санкций, перечисляемых в бюджет, во внебюджетные фонды, государственным организациям при нарушении российского законодательства.
- в виде вноса в уставный капитал, вклада в простое товарищество.
- в виде сумм добровольных членских взносов в общественные организации.
- в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей.
- в виде расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров (контрактов).
- в виде премий, выплачиваемых работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений.
- в виде сумм материальной помощи работникам;
- на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей. В виде надбавок к пенсиям, единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда, доходов (дивидендов, процентов) по акциям или вкладам трудового коллектива, компенсационных начислений в связи с повышением цен, производимых сверх размеров индексации доходов по решениям Правительства РФ, компенсаций удорожания стоимости питания в столовых либо предоставление его по льготным ценам или бесплатно.

- на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (ниже рыночных цен) товаров (работ, услуг) работникам.
- на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, на оплату товаров для личного потребления работников, а также другие расходы, произведенные в пользу работников.
- другие расходы.

Порядок признания доходов и расходов для целей налогообложения

Налоговый кодекс РФ установлен *порядок признания доходов и расходов*, который оказывает самое непосредственное влияние на формирование объекта обложения налогом на прибыль. Налоговое законодательство предусматривает два метода определения доходов и расходов: метод начисления и кассовый метод.

Метод начисления предполагает признание доходов в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества или имущественных прав.

Для доходов от реализации датой получения дохода признается день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав). Днем отгрузки считается день реализации этих товаров, независимо от фактического поступления денежных средств в их оплату.

С 2006 г. расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают исходя из условий сделок. В случае, если сделка не содержит таких условий и связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно.

Если условиями договора предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Расходы налогоплательщика, которые не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика.

Датой осуществления материальных расходов признается:

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

Налогоплательщики самостоятельно выбирают метод определения доходов и расходов. Но при этом закон ограничил круг налогоплательщиков, которые могут применять *кассовый метод*. Организации имеют право на определение даты получения дохода по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Датой получения дохода считается день поступления средств на счета в банках или в кассу, поступления иного имущества или имущественных прав. При этом расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

При этом оплатой товара (работ, услуг и имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства налогоплательщиком — приобретателем товаров (работ, услуг) и имущественных прав перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (выполнением работ, оказанных услуг, передачей имущественных прав).

На практике при применении кассового метода возможно наступление превышения установленного предельного размера суммы выручки от реализации товаров. В этом случае организация обязана перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, пользоваться им до окончания налогового периода независимо от размера суммы выручки.

Налоговая база

Налоговой базой для целей налогообложения признается *денжное выражение прибыли, подлежащей налогообложению*.

При получении налогоплательщиком доходов в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, включая товарообменные операции, а также при

поступлении внереализационных доходов в натуральной форме производится их перерасчет в денежное выражение.

Если налогоплательщик имеет различные виды доходов, облагаемые по разным ставкам, то необходимо вести отдельный учет доходов и расходов по этим операциям и отдельно формировать налоговую базу по прибыли, облагаемой по другой ставке.

В Налоговом кодексе РФ предусмотрены особенности определения налоговой базы для страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, по операциям с ценными бумагами, по доходам, полученным участниками договора простого товарищества и т.д.

Налоговый кодекс в основном сориентирован на отмену льгот по налогу на прибыль. С введением главы 25 НК РФ в 2002 г. отменены практически все ранее действующие льготы. Однако практика показывает необходимость применения налоговых льгот.

Интересна ретроспектива применения льготы по переносу убытков на будущее. На заре становления современной налоговой системы в 1992 г. в механизме действующего тогда налога на прибыль предприятий и организаций была предусмотрена льгота по переносу убытков на будущее. Для предприятий размер этой льготы (в совокупности с другими применяемыми льготами) был ограничен 50% налогооблагаемой базы. С введением Налогового кодекса РФ эта льгота использовалась в суженном виде. В 2002—2005 гг. налогоплательщикам, получившим убыток, разрешено было уменьшать налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или его часть, т.е. перенести убыток на будущее. Налогоплательщики имели право переносить убыток на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен убыток. Однако совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не должна превышать 30% налоговой базы.

Федеральный закон № 58-ФЗ от 6 июня 2005 г. сохраняет принятый порядок переноса убытков на будущее в течение 10 лет и постепенно снимает ограничение по размеру совокупного убытка, переносимого на будущее. В 2006 г. действует ограничение на уровне 50% налоговой базы. В 2007 г. это ограничение отменяется в полном объеме.

Таким образом, с 2007 г. предусмотрен более либеральный порядок применения этой льготы по сравнению с действовавшим до введения Налогового кодекса РФ.

Пример. Организация «Гранит» имеет следующие результаты деятельности:

2003 г. — убыток 200 000 руб.;
 2004 г. — прибыль 50 000 руб.;
 2005 г. — убыток 30 000 руб.;
 2006 г. — прибыль 80 000 руб.;
 2007 г. — прибыль 120 000 руб.;
 2008 г. — прибыль 50 000 руб.

Показатели (тыс. рублей)	Годы					
	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Прибыль (+) или убыток (—)	+200	+50	—30	+80	+120	+150
30% прибыли	—	15	—	—	—	—
50% прибыли	—	—	—	40	—	—
Перенесенный убыток	—	15	—	40	120	55
Оставшаяся сумма убытка, переноси- мого на будущее	200	185 (200 — 15)	215 (185 + 30)	175 (215 — 40)	55 (175 — 120)	0 (55 — 55)

Ставки налога

До 2009 г. по налогу на прибыль организаций **налоговая ставка** действовала в размере **24%**. Исчисленная сумма налога зачислялась в федеральный бюджет по ставке 6,5% и в бюджеты субъектов РФ по ставке 17,5%.

Законом разрешается законодательным органам субъектов РФ снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. При этом налоговая ставка не может быть ниже 13,5%.

В условиях углубляющегося финансового кризиса были приняты срочные решительные меры, направленные на снижение налоговой нагрузки. В результате экстренных мер была резко снижена ставка налога на прибыль (до 20%) за счет уменьшения части налога на прибыль, перечисляемой организациями в фе-

деральный бюджет. С 2009 г. действует налоговая ставка в размере 20%. При этом сумма налога, исчисленная по налоговой ставке в размере 2%, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по ставке 18%, зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, облагаются по ставке 20%. К доходам, полученным от использования, содержания или сдачи в аренду транспортных средств, применяется ставка в размере 10%.

В Налоговом кодексе РФ предусмотрены различные *пониженные ставки налога* (0%, 9%, 15%), по которым облагаются доходы, полученные в виде дивидендов, и доходы, полученные по операциям с отдельными видами долговых обязательств. Применение пониженных ставок на данные доходы должно стимулировать развитие рынка ценных бумаг.

Налоговый период.

Порядок уплаты налога

В налоговом законодательстве следует различать налоговый и отчетный период, которые в обязательном порядке устанавливаются для каждого налога.

По налогу на прибыль **налоговым периодом** признается *календарный год*.

Отчетным периодом по налогу установлены *первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года*. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетным периодом признаются месяц, два месяца, три месяца и т.д., до окончания календарного года.

Налоговый кодекс РФ предусматривает достаточно сложный порядок уплаты налога на прибыль в бюджет. Налог на прибыль исчисляется по результатам налогового периода (календарного года) и перечисляется в бюджет до 28 марта следующего года. К этому сроку в налоговую инспекцию представляется налоговая декларация по налогу на прибыль.

В течение налогового периода плательщики перечисляют квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода или ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли (табл. 3.4).

**Таблица 3.4. Порядок внесения авансовых платежей
по налогу на прибыль организаций**

<i>Способ внесения авансовых платежей</i>	<i>Система авансовых платежей</i>	<i>Налогоплательщики</i>
I	Квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода (с исчислением ежемесячных авансовых платежей)	Юридические лица самостоятельно выбирают способ внесения авансовых платежей
II	Ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли	То же
III	Только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода (без внесения ежемесячных авансовых платежей)	Состав налогоплательщиков установлен гл. 25 НК РФ (организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем 3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянное представительство, не коммерческие организации и т.д.)

По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа, исходя из налоговой ставки и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного, а затем налогового периода. Налогоплательщики по итогам отчетного периода представляют налоговые декларации упрощенной формы не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа и вносят в бюджет не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода.

В Налоговом кодексе РФ установлен особый порядок исчисления ежемесячных авансовых платежей. Так, сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в I—IV кварталах, принимается на следующем уровне:

I квартал

$$ЕСАП_1 = ЕСАП_{\Pi},$$

где $ЕСАП_1$ — сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в первом квартале текущего налогового периода;

$ЕСАП_{\Pi}$ — ежемесячная сумма авансового платежа, подлежащего уплате налогоплательщиком в последнем квартале предыдущего налогового периода;

II квартал

$$ЕСАП_2 = 1/3 САП_1,$$

где $ЕСАП_2$ — ежемесячная сумма авансового платежа, подлежащего уплате во втором квартале;

$САП_1$ — сумма авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года;

III квартал

$$ЕСАП_3 = 1/3(САП_2 - САП_1),$$

где $ЕСАП_3$ — ежемесячная сумма авансового платежа, подлежащего уплате в третьем квартале текущего налогового периода;

$САП_2$ — сумма авансового платежа, рассчитанного по итогам полугодия;

IV квартал

$$ЕСАП_4 = 1/3(САП_3 - САП_2),$$

где $ЕСАП_4$ — ежемесячная сумма авансового платежа, подлежащего уплате в четвертом квартале;

$САП_3$ — сумма авансового платежа, рассчитанная по итогам девяти месяцев.

Если рассчитанная таким образом сумма ежемесячного авансового платежа отрицательна или равна нулю, данные платежи в соответствующем квартале не осуществляются.

Следует помнить, что авансовые платежи представляют собой налог в виде авансовых платежей, а их уплата — способ внесения в бюджет налога, обеспечивающий его равномерное поступление в течение года.

Ежемесячные авансовые платежи, перечисляемые в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца отчетного периода.

По итогам отчетного или налогового периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате авансовых платежей по итогам отчетного периода. Авансовые платежи по итогам отчетного периода засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли. В этом случае определение сумм авансовых платежей производится налогоплательщиками исходя из ставки

налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. Подлежащая уплате в бюджет сумма авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

Ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли вносятся в бюджет не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога.

По своему желанию налогоплательщик может перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли с нового налогового периода. При этом необходимо поставить в известность налоговый орган до 31 декабря текущего года. Изменять систему авансовых платежей в течение налогового периода не разрешается.

Налогоплательщик самостоятельно выбирает порядок внесения авансовых платежей: перечисление квартальных авансовых платежей по итогам отчетного периода или ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли. Исключение составляют организации, у которых за предыдущие четыре квартала доходы от реализации не превышали в среднем трех миллионов рублей за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, некоммерческие организации. Этим организациям разрешено уплачивать только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода. Другими словами, такие налогоплательщики вносят авансовые платежи по налогу на прибыль только один раз в квартал по истечении отчетного периода (первого квартала, полугодия, девяти месяцев).

Видимо, при выборе того или иного порядка уплаты авансовых платежей налогоплательщику целесообразно исходить из разумного соотношения размера ежемесячных платежей и трудозатрат на налоговые расчеты в случае предпочтения внесения ежемесячных авансовых платежей исходя из фактической прибыли. Этот порядок уплаты авансовых платежей предполагает необходимость ежемесячного определения финансового результата и расчета налога на прибыль, что представляется весьма затруднительным. Однако при хорошем программном обеспечении и значительных для организации сумм ежемесячных платежей имеет смысл пользоваться данным порядком внесения авансовых платежей с целью их максимально точного расчета и избежания переплаты в бюджет по налогу на прибыль.

Налоговый учет

Важной новацией, установленной главой 25 НК РФ, явилось введение налогового учета в российскую практику налогообложения.

Под **налоговым учетом** понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ.

В Кодексе определены *цели* налогового учета (ст. 313). Налоговый учет используется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджет налога.

Налогоплательщики самостоятельно организуют систему налогового учета. Порядок ведения налогового учета для целей налогообложения обязательно отражается в учетной политике, которая устанавливается приказом руководителя. Налоговый учет должен отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу на прибыль.

Вводятся *аналитические регистры налогового учета*, которые представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета (ст. 314).

Налогоплательщики, исходя из данных налогового учета, рассчитывают налоговую базу по итогам отчетного периода. Установлен порядок налогового учета доходов от реализации и отдельных видов внереализационных доходов, а также порядок определения суммы расходов на производство и реализацию; регламентирует порядок оценки остатков незавершенного производства, остатков готовой продукции, товаров отгруженных, ведение налогового учета расходов на ремонт основных средств и т.д.

Современные реалии выдвигают новые требования к налогоплательщику, необходим его продуманный и взвешенный подход к становлению налогового учета в организации, к формированию эффективной учетной политики для целей налогообложения¹.

Вопросы для самопроверки

1. Какова экономическая сущность налога на прибыль организаций?
2. Что является объектом налогообложения?
3. Какова классификация доходов, учитываемых при налогообложении прибыли?
4. Какие доходы относятся к внереализационным?
5. Какие доходы не учитываются при определении налоговой базы и почему?
6. Какова группировка расходов, учитываемых при налогообложении прибыли? Каков их состав?
7. Как начисляется амортизация для целей налогообложения?
8. Раскройте прочие расходы.
9. Какие расходы не учитываются в целях налогообложения и почему?
10. Как формируется налоговая база по налогу на прибыль организаций?
11. В чем сущность кассового метода и метода начисления?
12. Какие действуют ставки по налогу на прибыль организаций?
13. Как вносятся авансовые платежи по налогу?
14. Каковы цели и задачи налогового учета?

3.4. Единый социальный налог и страховые взносы в Пенсионный фонд РФ

Порядок исчисления и уплаты единого социального налога и страховых взносов в ПФ РФ

Единый социальный налог (взнос) был введен в действие с 1 января 2001 г. Порядок его исчисления и взимания регулируется главой 24 части второй Налогового кодекса РФ. Налог был призван заменить четыре платежа в социальные фонды (пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования).

¹ Нормативные акты, использованные при подготовке раздела, систематизированы и актуализированы компанией «Консультант-Плюс»

При введении ЕСН преследовались такие *цели*:

- 1) уменьшение числа налогов и упрощение налоговой системы в целом;
- 2) унификация налоговой базы по всем социальным фондам, а также по налогу на доходы физических лиц;
- 3) создание единого реестра плательщиков по налогам и социальным взносам;
- 4) сосредоточение контроля за уплатой в руках одного контролирующего органа — Министерства по налогам и сборам;
- 5) введение единых правил уплаты и ответственности за нарушение законодательства;
- 6) упрощение для налогоплательщиков процедуры расчетов и уплаты взносов в социальные фонды.

Все эти мероприятия должны были сделать налог более удобным для налогоплательщика, а государству позволить уменьшить расходы на сбор взносов и повысить их собираемость, т.е. привести взносы в специальные фонды в соответствие с фундаментальными принципами налогообложения Адама Смита: удобства и экономии.

Кроме этих чисто налоговых целей при реформировании социальных платежей преследовались и другие цели, например:

- 1) подготовка и проведение пенсионной реформы;
- 2) стимулирование легализации выплат физическим лицам, чтобы увеличить налоговую базу социальных взносов.

Наличие такого большого числа довольно противоречивых целей привело к тому, что с момента принятия главы 24 в середине 2000 г. по настоящее время текст Закона трижды подвергался принципиальным изменениям. С 1 января 2002 г. взимание ЕСН регулируется главой 24 с учетом изменений и дополнений, внесенных федеральными законами от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ, от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ, от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ и 110-ФЗ.

Принципиальные изменения, введенные с 01.01.2002 г. обусловлены начавшийся пенсионной реформой, которая предполагает изменение самой концепции системы пенсионного обеспечения в РФ, т.е. переход от солидарной пенсионной системы к солидарно-накопительной.

В соответствии с этой концепцией в пенсионную систему вводится обязательный накопительный уровень. Трудовая пен-

сия в РФ в соответствии с Федеральным законом № 173-ФЗ от 17 декабря 2001 г. состоит из трех частей:

- *базовой*, финансирование которой производится за счет ЕСН, уплаченного в Федеральный бюджет;
- *страховой*, финансирование которой производится за счет уплаченных организацией страховых взносов в Пенсионный фонд;
- *накопительной*, которая финансируется за счет уплаченных страховых взносов в Пенсионный фонд.

Возможность участия в накопительной системе зависит от возраста физического лица. Первоначально с 1 января 2002 г. была введена норма, что лица, старше 49 лет для мужчин и 46 для женщин не участвуют в формировании накопительной части пенсии. С 1 января 2005 г. категория лиц, не участвующих в формировании накопительной части пенсии расширилась.

Выплата базовой части трудовой пенсии должна осуществляться из федерального бюджета. Страховая и накопительная части трудовой пенсии должны выплачиваться из Пенсионного фонда.

Для реализации указанного механизма 15 декабря 2001 г. был принят Закон РФ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» № 167-ФЗ, который определил порядок формирования пенсионного фонда, из которого будет теперь финансироваться выплата страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

В качестве источника таких выплат выступают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, предназначенные на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии.

ЕСН с 1 января 2002 г. не просто изменил название (исчезло слово «взнос»), но принципиально изменил свое содержание. Теперь ЕСН (в части связанной с пенсионной системой) подлежит зачислению в федеральный бюджет (за исключением так называемого «налогового вычета») и *предназначается для выплаты базовой части трудовой пенсии*.

С 1 января 2005 г. в механизм исчисления ЕСН и страховых взносов в ПФ внесены существенные изменения. Важнейшими из них являются снижение максимальной ставки ЕСН с 35,6 до 26% и изменение регрессивной шкалы, а также изменение условий доступа к формированию накопительной части пенсии. С 1 января 2005 г. все застрахованные лица разделены на две группы (вместо трех, как было ранее): лица 1966 г. рождения и стар-

ше; лица 1967 г. рождения и младше. Для старшей возрастной группы предусмотрено финансирование только страховой части пенсии. Страховые взносы в ПФ младшей группы направляются, как и раньше на финансирование страховой и накопительной части пенсии. В 2005—2007 гг. отчисления на финансирование страховой части пенсии осуществлялись по ставке 10%, а накопительной — по ставке 4%.

С 1 января 2008 г. максимальные ставки страховых взносов в ПФ установлены в размерах: 8% — для финансирования страховой части пенсии и 6% — для финансирования накопительной части пенсии.

В целях повышения уровня пенсионного обеспечения с помощью дополнительных форм пенсионного страхования 30 апреля 2008 г. принят Федеральный закон «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» № 56-ФЗ. Основные его положения вступили в силу с 1 октября 2008 г., но в полную силу он заработал с 1 января 2009 г. Целью этого Закона является стимулирование добровольных пенсионных накоплений граждан. Система стимулирования пенсионных накоплений, реализованная в указанном законе, основана на следующих принципах.

Возможность участвовать в формировании накопительной части пенсии на добровольной основе получают все граждане независимо от возраста, в том числе и достигшие пенсионного возраста. Правда, участие в этой системе лиц, достигших пенсионного возраста, ограничивается требованием не оформлять уже заработанную пенсию, а продолжать работать без получения пенсии по старости.

Пенсионные накопления физических лиц, которые добровольно перечисляют страховые взносы на накопительную часть пенсии, будут пополняться за счет Фонда национального благосостояния, сформированного в системе федерального бюджета. Кроме того, работодателям предоставлено право направлять средства предприятия на пополнение пенсионных накоплений указанных лиц.

Размер ежемесячного дополнительного взноса на накопительную часть трудовой пенсии определяет сам работник — застрахованное лицо. В том случае, если сумма добровольных взносов за год превысит 2000 руб., государство будет софинансировать добровольные взносы в объеме расходов физического лица, но не более 12 тыс. руб. в год в течение 10 лет для лиц, не

достигших пенсионного возраста, и до 48 тыс. руб. в год для лиц, достигших пенсионного возраста, но не оформляющих себе пенсию по старости.

Организации, участвующие в софинансировании дополнительного взноса своего работника, имеют право отнести эти затраты на расходы по оплате труда, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Базовая часть пенсии с 1 марта 2009 г. установлена в размере не менее 1950 руб. В дальнейшем планируется ее регулярная индексация. С 1 декабря 2009 г. она должна будет составлять 2460 руб.

В качестве налогового вычета, на сумму которого уменьшается величина ЕСН, подлежащего уплате в Федеральный бюджет, выступают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемые в соответствии с Законом РФ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ».

Таким образом, с 2002 г. система взносов в специальные фонды состоит из следующих платежей.

1. В рамках единого социального налога осуществляются четыре обязательных платежа:

- в федеральный бюджет;
- в Фонд социального страхования;
- в Федеральный и территориальный фонды обязательного медицинского страхования.

2. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование:

- на финансирование страховой части трудовой пенсии;
- на финансирование накопительной части трудовой пенсии.

3. Страховые взносы в Фонд социального страхования по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Платежи по каждому из перечисленных взносов оформляются отдельными платежными документами. Учет ведется отдельно по каждому из фондов. Переплата в один из фондов не компенсирует недоплату в другой фонд. То есть ЕСН является единым только по названию. И если говорить о достижении поставленных при его введении целей, в первую очередь по удовлетворению принципа удобства для налогоплательщика, то следуют констатировать, что произошло серьезное усложнение всей системы социальных взносов.

Ниже мы более подробно рассмотрим механизм исчисления уплаты ЕСН с учетом особенностей расчета страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию.

Налогоплательщики

В соответствии со ст. 235 НК РФ *плательщиками* единого социального налога признаются:

- 1) лица, производящие выплаты физическим лицам, т.е.: организации; индивидуальные предприниматели; физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;
- 2) индивидуальные предприниматели и адвокаты.

Таким образом, понятие «налогоплательщик» не связано с понятием «работодатель», которым в соответствии с Трудовым кодексом может являться только лицо, заключающее с физическими лицами трудовые договоры. В связи с этим любые организации и физические лица, осуществляющие выплаты физическим лицам, признаваемые объектом налогообложения, обязаны начислять ЕСН вне зависимости от того, каким договором (трудовым или гражданско-правовым) оформлены отношения между ними.

При этом если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, то он начисляет и уплачивает налог по каждому основанию (п. 2 ст. 235).

Необходимо отметить, что в соответствии с п. 3, 4 ст. 241 НК РФ индивидуальные предприниматели и адвокаты не уплачивают ЕСН в части суммы, зачисляемой в Фонд социального страхования с доходов от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения и режим единого сельскохозяйственного налога и переведенные на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД), освобождены от обязанности уплаты ЕСН. При этом предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения и ЕНВД, могут в добровольном порядке уплачивать взносы в ФСС по ставке 3%. За счет этого они получают право на оплату больничных листов и пособий.

Необходимо иметь в виду, что предприятия, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, режим ЕСХН и переведенные на ЕНВД, являются в обязательном порядке плательщиками страховых взносов в Пенсионный фонд РФ.

Объект налогообложения

В соответствии с п. 1 ст. 236 НК РФ *объектом налогообложения* для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, признаются *выплаты и иные вознаграждения*, начисляемые ими

в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Если физическое лицо, в пользу которого производится выплата по договору гражданско-правового характера, является индивидуальным предпринимателем, зарегистрированным в установленном порядке, то такие выплаты не являются объектом налогообложения и ЕСН на них не начисляется.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты, осуществляемые 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).

В п. 2 ст. 218 ГК РФ говорится, что право собственности на имущество может быть приобретено другим лицом на основании договора купли-продажи, мены, дарения или иной сделки об отчуждении этого имущества, а также в порядке наследования. Таким образом, выплаты в соответствии со ст. 236 НК РФ по указанным договорам не являются объектом налогообложения.

Кроме того, при передаче имущества в соответствии с договором аренды (ст. 606 ГК РФ), когда арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение или временное пользование, выплаты арендной платы не являются объектом налогообложения ЕСН и на них ЕСН не начисляется.

Необходимо обратить внимание на серьезные изменения в законодательстве по ЕСН, существенно сократившие перечень объектов налогообложения. С 1 января 2002 г. объектом налогообложения ЕСН *не являются*:

- вознаграждения по лицензионным договорам;
- выплаты в виде материальной помощи и иные безвозмездные выплаты в пользу физических лиц, не связанных с налогоплательщиком трудовым договором, либо договором гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), либо авторским и лицензионным договором.

Таким образом, если организация будет выплачивать (выдавать) физическим лицам, не связанным с ней трудовым договором либо соответствующим договором гражданско-правового характера или авторским договором, материальную помощь, при-

зы, подарки и т.п., то такие выплаты не признаются объектом обложения ЕСН.

Объектом налогообложения для индивидуальных предпринимателей и адвокатов признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

В соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ не признается объектом обложения ЕСН выплаты и вознаграждения в пользу физических лиц (независимо от формы, в которой они производятся), если:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организации в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- у налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Таким образом, объектом обложения ЕСН являются только те выплаты, которые признаются расходами организации в целях налогообложения прибыли.

Налоговая база

Согласно п. 1 ст. 237 НК РФ **налоговая база** налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, определяется как *сумма выплат и вознаграждений*, предусмотренных п. 1 ст. 236 НК РФ, начисленных налогоплательщиками за налоговый период в пользу физических лиц. Налоговая база определяется отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения (за исключением сумм, указанных в ст. 238 НК РФ), вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования (за исключением сумм страховых взносов, указанных в подп. 7 п. 1 ст. 238 НК РФ).

Налоговая база индивидуальных предпринимателей и адвокатов определяется как сумма доходов, полученных ими за на-

логовый период, как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с извлечением.

При расчете налоговой базы выплаты и иные вознаграждения в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг) учитываются как стоимость этих товаров на день их выплаты. При этом стоимость товаров определяется исходя из рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен на эти товары — исходя из государственных регулируемых розничных цен. В стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

В общем случае порядок определения налоговой базы можно представить в виде следующей схемы (рис. 3.5).

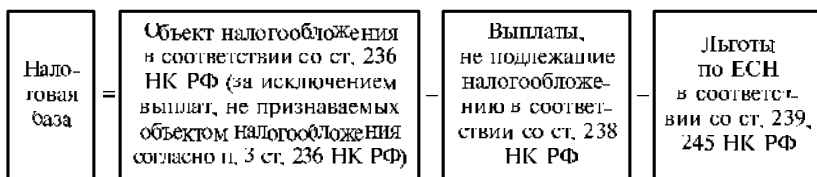


Рис. 3.5. Расчет налоговой базы по ЕСН

Несмотря на то что в соответствии с п. 1. ст. 237 НК РФ в налоговую базу включаются выплаты в виде оплаты (полной или частичной) товаров (работ, услуг), предназначенных для работника и членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения и т.д., эти выплаты будут облагаться ЕСН только в том случае, если в соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ будут признаваться объектом налогообложения, т.е. если они уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Кроме того, при определении налоговой базы по единому социальному налогу не облагаются расходы (выплаты), которые не учитываются в обязательном порядке при определении налоговой базы по налогу на прибыль (т.е. не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль), перечисленные в ст. 270 НК РФ.

Так к числу расходов, не учитываемых в целях налогообложения прибыли, согласно ст. 270 НК РФ относятся, в частности:

- дивиденды и другие суммы распределяемого дохода (п. 1);
- суммы взносов (п. 6) на добровольное страхование (кроме взносов, указанных в ст. 255 и 263 НК РФ);

- суммы взносов (п. 7) на негосударственное пенсионное обеспечение (кроме взносов, указанных в ст. 255);
- любые виды вознаграждений, предоставляемых руководству или работникам помимо вознаграждений, предоставляемых на основании трудовых договоров (контрактов) (п. 21);
- премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения или целевых поступлений (п. 22);
- суммы материальной помощи работникам (п. 23);
- суммы, направляемые на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, имеющим детей (п. 24);
- суммы, направляемые на оплату путевок на лечение или отдых, экскурсий или путешествий, занятий в спортивных секциях, кружках и клубах, а также другие аналогичные расходы, произведенные в пользу работников (п. 27);
- иные расходы, не соответствующие критериям, указанным в п. 1 ст. 252 НК РФ (п. 49).

Суммы, не подлежащие налогообложению

В соответствии с п. 1 ст. 238 НК РФ *не подлежат налогообложению ЕСН* следующие суммы.

1. Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам.

2. Все виды установленных законодательством Российской Федерации, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации), связанных со следующим:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;

- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной форм, 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;
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации;
- выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате налогоплательщиком расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению суточные в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, сборы за услуги аэропортов, комиссионные сборы, расходы на проезд в аэропорт или на вокзал в местах отправления, назначения или пересадок, на провоз багажа, расходы по найму жилого помещения, расходы на оплату услуг связи, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы за выдачу (получение) и регистрацию служебного заграничного паспорта, сборы на выдачу (получение) виз, а также расходы на обмен наличной валюты или чека в банке на наличную иностранную валюту.

При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму жилого помещения, суммы такой оплаты освобождаются от налогообложения в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации. Аналогичный порядок налогообложения применяется к выплатам, производимым физическим лицам, находящимся во властном или административном подчинении организации, а также членам совета директоров или любого аналогичного органа этой компании.

3. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации;
- членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи.

4. Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками — финансируемые из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством Российской Федерации.

5. Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет, начиная с года регистрации хозяйства.

Настоящая норма применяется в отношении доходов тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой.

6. Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла.

7. Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по 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.

8. Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщи-

ком лицам, работающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации, трудовыми и коллективными договорами.

9. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов на должность Президента РФ и, кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта Российской Федерации, кандидатов на должность в ином государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией, уставом субъекта РФ, кандидатов в депутаты представительного органа муниципального образования и т.п.

10. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании.

11. Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников.

12. Суммы материальной помощи, выплачиваемой физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно лицо за налоговый период.

В налоговую базу (в части суммы налога, подлежащей уплате в Фонд социального страхования Российской Федерации), помимо выплат, указанных в п. 1 и 2 ст. 238 НК РФ, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера.

При применении п. 1 ст. 238 НК РФ необходимо обратить внимание на ряд принципиальных изменений, введенных с 1 января 2002 г.

В первую очередь это относится к суммам платежей по договорам добровольного личного страхования работников, предусматривающих оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных лиц. Такие расходы не подлежат обложению ЕСН только, если договоры заключены на срок не менее одного года. Ранее данный критерий отсутствовал.

Что касается договоров добровольного личного страхования работников, предусматривающих выплаты им страховых сумм

при наступлении страхового случая, то освобождение от ЕСН предусмотрено только по договорам, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей.

С учетом введения норматива по размеру оплаты пособий по временной нетрудоспособности не подлежат налогообложению в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 238 НК РФ только выплаты в пределах установленного норматива (с 1 января 2009 г. не более 18720 руб. в месяц). Если организация выплачивает большие суммы, то все сверхнормативные выплаты уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль (см. Письмо Минфина РФ от 4 мая 2005 г. № 03-03-01-04/2/74) и не являются объектом налогообложения ЕСН. Таким образом, выплаты в виде пособия по временной нетрудоспособности в пределах норматива не облагаются ЕСН, сверх норматива — облагаются.

Аналогичным образом учитываются компенсационные выплаты по соцстраховским путевкам и командировочным расходам в части суточных: все, что оплачивается организацией в пределах норматива, установленного соответствующими нормативно-правовыми актами, не подлежат налогообложению ЕСН в соответствии с п. 1 ст. 238, все сверхнормативные выплаты — в соответствии с п. 3 ст. 236 — как выплаты, не уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль.

Если же организация компенсирует своему работнику стоимость обычной путевки, то такие выплаты не являются объектом налогообложения ЕСН в соответствии с п. 3 ст. 236 НК РФ, так как эти расходы в соответствии п. 29 ст. 270 не уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль.

Необходимо иметь в виду, что в соответствии с изменениями, внесенными в главу 25 с 1 января 2009 г. размер суточных определяется организацией самостоятельно и закрепляется соответствующими внутренними положениями.

При оплате налогоплательщиком ЕСН расходов на командировки работников как внутри страны, так и за ее пределы не подлежат налогообложению ЕСН фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд, провоз багажа, расходы по найму помещений, оплату услуг связи и др. При непредставлении документов, подтверждающих оплату расходов по найму, механизм освобождения от ЕСН

аналогичен описанному выше для суточных и соцстраховских путевок.

В соответствии с Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 158-ФЗ в ст. 238 НК РФ внесены ряд изменений и дополнений. Так с 1 января 2009 г. *не подлежат обложению*:

- суммы оплаты за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников, включаемые в состав расходов, учитываемых при налогообложении прибыли;
- суммы, выплачиваемые организациями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилья, включаемые в состав расходов по налогу на прибыль;
- взносы работодателей, уплачиваемые налогоплательщиком в соответствии с Законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», в сумме уплаченных взносов, но не более 12 тыс. руб. в год на каждого работника.

Одной из целей введения единого социального налога была унификация налоговых баз по различным социальным фондам. К сожалению, этой цели достичь пока не удалось. Налоговая база по Фонду социального страхования отличается от налоговой базы по другим фондам. В соответствии с п. 3 ст. 238 в налоговую базу по Фонду социального страхования не включаются любые вознаграждения физическим лицам по договорам гражданско-правового характера и авторским договорам.

Налоговые льготы

От уплаты налога освобождаются организации любых организационно-правовых форм — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих в течении налогового периода 10 тыс. руб. на каждое физическое лицо, являющееся *инвалидом I, II или III группы*.

Если инвалидность работнику установлена не с начала налогового периода, то на суммы выплат, произведенных в пользу данного работника до момента установления ему инвалидности, ЕСН начисляется в общеустановленном порядке. Льготы применяются только в отношении тех выплат, которые будут на-

числены работнику после установления его инвалидности. Указанная льгота применяется к выплатам инвалидам I, II, III группы, которые работают в организациях и у индивидуальных предпринимателей, как на основании трудовых договоров, так и договоров гражданско-правового характера и авторских договоров.

Кроме этого от уплаты налога *освобождаются следующие категории налогоплательщиков* с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 тыс. руб. в течение налогового периода на каждое физическое лицо:

- общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды составляют не менее 80%;
- организации, уставной 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%. При изменении численности работающих инвалидов и их доли в общем фонде заработной платы производится соответствующий перерасчет налога.
- учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, единственными собственниками которых являются указанные общественные организации инвалидов.

Указанные льготы не распространяются на налогоплательщиков, занимающихся реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утвержденным Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов. Как только выплаты, произведенные в пользу работника, превысят 100 тыс. руб., указанные выше организации обязаны начислить ЕСН на суммы превышения названного предела по ставкам, которые определены для соответствующей налоговой базы.

Выплаты иностранным гражданам и лицам без гражданства подлежат обложению ЕСН в общеустановленном порядке.

От уплаты налога также освобождаются индивидуальные предприниматели и адвокаты, являющиеся инвалидами I, II, III группы, в части доходов от предпринимательской и иной профессиональной деятельности в размере, не превышающем 100 тыс. руб. в течение налогового периода.

С 1 января 2005 г. одновременно с изменениями в главе 24 НК РФ были внесены изменения в Закон РФ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» № 167-ФЗ. С 2005 г. в состав застрахованных лиц включены не только постоянно проживающие, но и временно проживающие на территории РФ иностранные граждане и лица без гражданства. Теперь и на них распространяется обязательное пенсионное страхование.

Таким образом, с выплат временно проживающих в России иностранных граждан и лиц без гражданства теперь необходимо уплачивать страховые взносы в Пенсионный фонд РФ и соответственно на сумму таких выплат уменьшать ЕСН, подлежащий уплате в федеральный бюджет.

От уплаты ЕСН в соответствии с п. 2 ст. 245 освобождаются ряд силовых министерств и ведомств, военные суды в части сумм денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения и иных выплат военнослужащим в связи с исполнением обязанностей военной и приравненной к ней службы в соответствии с законодательством РФ.

Кроме того, в соответствии с п. 3 ст. 245 НК РФ федеральные суды и органы прокуратуры не включают в налоговую базу суммы денежного содержания судей, прокуроров и следователей, имеющих специальные знания.

Необходимо обратить внимание на то, что льготы, предоставленные ст. 239 и 245 по единому социальному налогу, Законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» № 167 ФЗ не предусмотрены. В связи с этим база для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в общем случае не совпадает с налоговой базой по ЕСН. Поэтому положение ст. 10 Закона № 167-ФЗ о совпадении объекта обложения страховыми взносами и базы для начисления страховых взносов с объектом и налоговой базой по ЕСН справедливо только в случае, если у налогоплательщика отсутствуют льготы, установленные ст. 239 и 245 НК РФ.

Налоговые ставки

Ставки социального налога носят регрессивный характер, т.е. снижаются по мере увеличения дохода. При введении ЕСН ранее применяемая максимальная суммарная ставка уменьшилась с 39,5% (установленных до 2001 г.) до 35,6% с 1 января 2001 г., а с 1 января 2005 г. она уменьшилась еще больше — до 26%.

Введение регрессивной шкалы в сочетании со значительным снижением налога на доходы физических лиц для средне и высокооплачиваемых слоев населения должно было, по мнению авторов налоговой реформы, стимулировать организации легализовать теневые выплаты в виде заработной платы и таким образом увеличить налоговую базу социальных фондов, что, в свою очередь, позволило бы еще сильнее уменьшить ставки налога и снизить общую налоговую нагрузку на предприятия.

Однако итоги 2001—2008 гг. говорят о том, что какого-либо существенного уменьшения теневых выплат не произошло. Этому есть достаточно простое объяснение. Если сравнивать объем социальных платежей в общей сумме обязательных платежей в Российской Федерации и в развитых государствах, то они в России оказываются ниже среднего показателя в странах ЕС, где он составляет 28,8% общей суммы обязательных платежей, в то время как в нашей стране — около 20%.

В каждой отдельной стране ситуация достаточно различная и определяется общей налоговой и социальной доктриной государства. Наибольшую долю в общей сумме обязательных платежей социальные взносы занимают во Франции (43%), наименьшую — в Великобритании (18,5%). В США и ФРГ их доля составляет около 37%. Причем из года в год наблюдается тенденция увеличения этих платежей в общем объеме налоговых доходов. Так, в США в 1920 г. их доля была около 20%, тогда как в 1999 г. — 37%.

Несмотря на сравнительно большой размер этих платежей, в развитых странах они уплачиваются достаточно исправно. Только в России, государствах СНГ и странах Восточной Европы наблюдается столь массовое использование различных схем уклонения от уплаты социальных платежей. Это объясняется в первую очередь тем, что все платежи, учитываемые в себестоимости продукции, полностью входят в цену товара и в конечном итоге перелаживаются на потребителя. При наличии устойчивого покупательного спроса производителю нет смысла уклоняться от уплаты этих платежей. В наших условиях низкого покупательного спроса производитель очень часто не имеет возможности переложить налог на потребителя за счет увеличения цены. Поэтому он ищет пути снижения своих издержек путем сокрытия части фонда оплаты труда и применения различных серых схем оплаты.

В связи с этим вряд ли стоит ожидать существенного результата по легализации выплат за счет использования регрессивной шкалы. В то же время введение регрессивной шкалы серьезным образом усложнило всю процедуру расчета и уплаты налога, а также контроля со стороны налоговых органов.

В табл. 3.5 приведены ставки социального налога для лиц, осуществляющих выплаты физическим лицам. Максимальная ставка установлена в размере 26% для налоговой базы на каждого работника до 280 тыс. руб., минимальная — 2% для налоговой базы свыше 600 тыс. руб. Пониженные ставки установлены для налогоплательщиков — производителей сельскохозяйственных продуктов и родовых семейных общин малочисленных народов севера. Для них высшая ставка составляет 20% (табл. 3.6).

В соответствии с законом РФ от 6 декабря 2005 г. № 158-ФЗ с 1 января 2006 г. претерпели некоторые изменения ставки ЕСН: уменьшена (на 0,3%) ставка взноса в ФСС и увеличена (также на 0,3%) ставка налога в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования без изменения суммарной ставки ЕСН.

Для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, установлена льготная система уплаты ЕСН (табл. 3.7): они уплачивают ЕСН только в Федеральный бюджет, при этом максимальная ставка составляет 14%.

В целях стимулирования деятельности в области информационных технологий с 1 января 2007 г. для налогоплательщиков — организаций, осуществляющих деятельность в данной области, установлена специальная регрессивная шкала (табл. 3.8), отличающаяся тем, что регрессия начинается с меньшего значения налоговой базы (с сумм более 75 тыс. руб. вместо 280 тыс. руб.).

Данная шкала может применяться организациями при выполнении ряда условий, а именно: наличии документа об аккредитации организации, осуществляющей деятельность в области информационных технологий; доли дохода от реализации программных продуктов не менее 90% в сумме всех доходов, в том числе от иностранных лиц не менее 70%; среднесписочной численности работников за девять месяцев предыдущего года не менее 50 человек.

Таблица 3.5. Ставки ЕСН для налогоплательщиков, осуществляющих выплаты физическим лицам

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	ФСС РФ (в части общего социального страхования)	ФОМС РФ		Итого
			Федеральный	Территориальные	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	56 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8960 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 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 3.6. Ставки ЕСН для налогоплательщиков сельскохозяйственных производителей, родовых, семейных общин малочисленных общин Севера

Налоговая база на каждого отдельного работника нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	ФСС РФ (в части общего социального страхования)	ФОМС РФ		Итого
			Федеральный	Территориальные	
До 280 000 руб.	15,8%	1,9%	1,1%	1,2%	20,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	44 240 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	6160 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 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 3.7. Ставки ЕСН для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Итого
До 280 000 руб.	14,0%	14,0%
От 280 001 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. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	57 120 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Таблица 3.8. Ставки ЕСН для налогоплательщиков — организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 75 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0 %
От 75 001 руб. до 600 000 руб.	15 000 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 75 000 руб.	2 175 руб. + 1,0% с суммы, превышающей 75 000 руб.	825 руб. + 0,6% с суммы, превышающей 75 000 руб.	1 500 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 75 000 руб.	19 500 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 75 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 475 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	7 425 рублей	3 975 рублей	4 125 рублей	72 000 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

С 1 января 2005 г. отменены ограничения доступа к применению регрессивной шкалы. Теперь нет необходимости каждый месяц определять налоговую базу в среднем на одного работающего и сравнивать его с пороговым значением в 2500 руб. Необходимо отметить, что, по мнению налоговых органов, применение регрессивной шкалы не является льготой, а носит обязательный характер, определяемый механизмом исчисления ЕСН.

Одновременно изменились шкалы страховых взносов в Пенсионный фонд РФ. При этом максимальные ставки регрессивных шкал не изменились и составляют 14% для основных работодателей, осуществляющих выплаты физическим лицам, 10,3% для работодателей-организаций, занятых в производстве сельхозпродукции, родовых общин малочисленных народов севера и крестьянских хозяйств.

В табл. 3.11 и 3.12 приведены шкалы страховых взносов по обязательному пенсионному страхованию, применяемые до 31 декабря 2007 г.

В соответствии с п. 33 Закона РФ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» с 1 января 2008 г. ставки страховых взносов в Пенсионный фонд РФ взимаются в соответствии со ст. 22 Закона РФ № 167-8 (табл. 3.13 и 3.14). Максимальный тариф взноса на финансирование страховой части пенсии составляет 8% (вместо 10% в 2005—2007 гг.) и на финансирование накопительной части пенсии — 6% (вместо 4% в 2005—2007 гг.). Для лиц 1967 г. рождения страховой взнос уплачивается как и раньше только на финансирование страховой части пенсии в размере 14% (для сумм выплат до 280 тыс. руб.).

Учитывая кризисную ситуацию в системе социального обеспечения и рост дефицита всех социальных фондов, Правительство РФ объявило о намерении с 2010 г. отменить ЕСН и вернуться к уплате страховых взносов в соответствующие фонды. При этом предполагается увеличить ставку до 34% и отказаться от регрессивной шкалы обложения взносами. Планируется установить следующие предельные ставки взносов: в ПФ — 26%, ФСС — 2,9%, ОМС — 5,1%. Вместо регрессивной шкалы планируется ввести верхнюю границу доходов, сверх которой выплаты страховыми взносами облагаться не будут. Ее планируется установить на уровне 415 тыс. руб. В настоящее время по страховым взносам в ПФ не облагаются выплаты свыше 600 тыс. руб.

Таблица 3.9. Ставки ЕСН для индивидуальных предпринимателей, не использующих чужого труда

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	ФОМС РФ		Итого
		Федеральный	Территориальные	
До 280 000 руб.	7,3%	0,8%	1,9%	10,0%
От 280 001 до 600 000 руб.	20 440 руб. + 2,7% с суммы, превышающей 280 000 руб.	2240 руб. + 0,5% с суммы, превышающей 100 000 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 3.10. Ставки ЕСН для адвокатов

Налоговая база нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	ФОМС РФ		Итого
		Федеральный	Территориальные	
До 280 000 руб.	5,3%	0,8%	1,9%	8,0%
От 280 001 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.	22 440 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.

ТАРИФЫ СТРАХОВЫХ ВЗНЕСОВ ПО ОБЯЗАТЕЛЬНОМУ ПЕНСИОННОМУ СТРАХОВАНИЮ в 2006—2007 гг.

Таблица 3.11. Основной тариф страховых взносов для работодателей (кроме перечисленных в таблице 3.12)

<i>База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года</i>	<i>Для лиц 1966 г. р. и старше</i>		<i>Для лиц 1967 г. р. и моложе</i>	
	На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование накопительной части трудовой пенсии	
До 280 000 руб.	14,0%	10,0%	4,0%	
От 280 001 до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	28 000 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	40 480 руб.	16 320 руб.	

Таблица 3.12. Тариф страховых взносов для выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств (в 2006—2007 гг.)

<i>База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года</i>	<i>Для лиц 1966 г. р. и старше</i>	<i>Для лиц 1967 г. р. и моложе</i>
	На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование страховой части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,3%	6,3%
От 280 001 до 600 000 руб.	28 840 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	17 640 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	44 440 руб.	30 120 руб.

Таблица 3.13. Основной тариф страховых взносов для работодателей с 1 января 2008 г.
(кроме перечисленных в таблице 3.14)

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 г. р. и старше — на финансирование страховой части трудовой пенсии	Для лиц 1967 г. р. и моложе	
		На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 руб. До 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

Таблица 3.14. Тариф страховых взносов для выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств с 1 января 2008 г.

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 г. р. и старше — на финансирование страховой части трудовой пенсии	Для лиц 1967 г. р. и моложе	
		На финансирование страховой части трудовой пенсии	На финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,3%	4,3%	4,0%
От 280 001 руб. До 600 000 руб.	28 840 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	12 040 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	46 440 руб.	21 960 руб.	24 480 руб.

Порядок начисления и уплаты социального налога

Начисление единого социального налога налогоплательщиками — работодателями производится следующим образом. Определяется налоговая база отдельно по каждому работнику с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом: из общей суммы выплат, начисленных работодателем за истекший период, исключаются выплаты, не являющиеся объектом налогообложения, и выплаты, не подлежащие налогообложению и суммы льгот.

При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные от других работодателей.

Далее определяется сумма налога, подлежащая зачислению в федеральный бюджет и в каждый из внебюджетных фондов (фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования), как *процентная величина, соответствующая налоговой ставке от налоговой базы*. Сумма налога определяется в полных рублях.

Сумма налога (авансового платежа), подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных законом от 15 декабря 2002 г. № 167-ФЗ (с учетом изменений).

Тарифы страховых взносов на финансирование страховой и накопительной частей трудовой пенсии для страхователей, производящих выплаты физическим лицам, *дифференцированы в зависимости от пола и возраста застрахованного лица*. Для налоговой базы по ЕСН в федеральный бюджет свыше 600 тыс. руб. для всех категорий налогоплательщиков установлена фиксированная ставка в рублях для суммы 600 тыс. руб. и процентная ставка 2% с суммы, превышающей 600 тыс. руб. (см. табл. 3.5—3.9). Для базы по страховым взносам свыше 600 тыс. руб. установлен только фиксированный тариф в рублях, который зависит от категории плательщика взносов.

Статьей 243 НК РФ предусмотрена уплата ежемесячных авансовых платежей не позднее 15-го числа следующего месяца (в том числе по итогам каждого месяца IV квартала).

По страховым взносам п. 2 ст. 24 Закона № 167-ФЗ предусмотрены несколько иные сроки уплаты ежемесячных платежей: суммы авансовых платежей должны производиться ежемесячно

в срок, установленный для получения денег в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца (в данном Законе сохранилась норма, которая действовала по ЕСН в 2001 г.).

Необходимо помнить, что в соответствии со ст. 242 НК РФ датой осуществления выплат считается день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника, а не день фактической выплаты работнику.

Вместе с тем при осуществлении в течение месяца предприятием — работодателем выплат в пользу отдельных работников, единый социальный налог перечисляется один раз в месяц.

В соответствии со ст. 240 НК РФ *налоговый период* составляет *один год*, а *отчетный период* — *квартал, полугодие, девять месяцев календарного года*.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют разницу между суммой налога, начисленной исходя из налоговой базы, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего отчетного периода, и суммой уплаченных ежемесячных авансовых платежей, которая подлежит уплате в срок, установленный для представления расчета по налогу.

Часть социального налога, зачисляемая в Фонд социального страхования, уменьшается налогоплательщиком на произведенные им расходы на законодательно установленные цели государственного страхования: выдачу пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до полутора лет, при рождении ребенка и т.д.

Исчисление авансовых платежей по налогу индивидуальными предпринимателями, осуществляется налоговым органом, исходя из налоговой базы за предыдущий налоговый период.

Исчисление и уплата налога с доходов адвокатов осуществляет коллегия адвокатов в порядке, предусмотренном ст. 243 НК РФ.

Отчетность по ЕСН

Налогоплательщики *обязаны вести учет* сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм налога, относящийся к ним, а также сумм страховых взносов (налоговых вычетов) по каждому лицу, в пользу которого осуществлялись выплаты.

По окончании каждого отчетного периода налогоплательщики (страхователи) в срок не позднее 20-го числа следующего месяца представляют в налоговые инспекции расчеты по авансо-

вым платежам по ЕСН и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование. Обязанность представлять в налоговые органы расчеты возникает у налогоплательщиков-организаций даже в том случае, если все выплаты, произведенные в отчетном периоде, не подлежат налогообложению. Ежеквартально, не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны предоставить в региональные отделения Фонда социального страхования сведения (отчеты) по форме, утвержденной ФСС.

Налогоплательщики-работодатели представляют налоговую декларацию по форме, утвержденной Министерством Финансов РФ не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации с отметкой налогового органа, налогоплательщик не позднее 1 июля следующего года представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

В соответствии с п. 8 ст. 243 НК РФ обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты в пользу физических лиц, исполняют обязанности по уплате налога (авансовых платежей по налогу), а также обязанности по представлению расчетов по налогу и налоговых деклараций по месту своего нахождения.

В целях упорядочения уплаты ЕСН и повышения эффективности контроля за поступлением налога налогоплательщики — организации, в состав которых входят обособленные подразделения, не имеющие отдельного баланса, расчетного счета, не начисляющие выплаты физическим лицам, могут производить уплату ЕСН централизованно по месту нахождения головной организации.

По страховым взносам предусмотрен аналогичный порядок представления расчетов и уплаты взносов.

Вопросы для самоконтроля знаний

1. Кто является плательщиком единого социального налога?
2. Что является объектом налогообложения по ЕСН?
3. Как определяется налоговая база по ЕСН?
4. Какие выплаты и вознаграждения физическим лицам не являются объектом налогообложения?
5. Какие выплаты не подлежат налогообложению ЕСН?
6. Льготы по ЕСН?
7. По каким ставкам ЕСН облагаются выплаты налогоплательщиков-организаций физическим лицам?

8. Что такое регрессивная шкала налогообложения по ЕСН?
9. Что такое налоговый и отчетный период по ЕСН?
10. Каков порядок и сроки уплаты ЕСН организациями?

3.5. Налог на доходы физических лиц

Становление и развитие налога в России и за рубежом

Налог на доходы физических лиц является *центральной* в группе налогов, взимаемых с физических лиц. На его долю в разных странах приходится от 90% (США) до 98—99% (Россия) суммы всех налогов, взимаемых с физических лиц. В общей системе доходов государства налог на доходы физических лиц входит в группу бюджетобразующих налогов. В различных странах доходы от подоходного налога с физических лиц зависят от особенностей национальной налоговой системы и уровня доходов населения. В среднем по странам ЕС подоходный налог составляет около 33,4% обязательных отчислений. В странах мира складывается следующая картина (в %): США — 51,4, Великобритания — 26,7, ФРГ — 28,9, Канада — 40,8, Япония — 42,0, Франция — 12,2, Италия — 35,7, Дания — 48,0, Россия — 14,6 (2007 г.).

В странах, входящих в организацию экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) на долю подоходного налога с физических лиц приходится около 38,3%¹.

В Российской Федерации налог на доходы физических лиц составил в 2001 г. около 8,7% всех обязательных платежей в консолидированный бюджет и внебюджетные фонды. Объясняется это в первую очередь низким уровнем доходов населения, которые в сравнении с 1989 г. упали по разным оценкам в 3—5 раз, а также особенностями построения налоговой системы России в целом. В 2002 г. вклад подоходного налога возрос до 11,2% всех обязательных платежей, а в 2004 г. доля подоходного налога составила 13,1 %. В дальнейшем его вклад в 2007 г. возрос до 14,6%.

Первый опыт подоходного налогообложения был осуществлен в Англии, когда в 1798 г. в период континентальной блокады был введен налог в виде утроенного налога на роскошь. Первоначально этот налог был налогом на очень богатых людей.

¹ *Налоги и налогообложения: Учеб. пособие* / Под ред. Н.Г. Русаковой и В.А. Кашина. М.: Финансы; ЮНИТИ-ДАНА, 2000.

Затем под давлением богатых слоев он был отменен и окончательно утвердился в Англии с 1842 г. Однако до 1939 г. он оставался налогом с богатых граждан: из 20 млн работающих граждан в 1939 г. уплачивало налог только 4 млн человек.

В Германии система подоходного налогообложения развилась из так называемого классного налога и вошла в практику налогообложения с конца XIX в. В США подоходный налог был введен в 1913 г., и им облагались, как и в Англии, большие доходы.

Первая своеобразная попытка введения подоходного обложения физических лиц в России относится к 1810 г. В связи с участием России в войнах против Наполеона был введен подоходный налог на помещиков: обложение начиналось с 500 руб. дохода и прогрессивно повышалось до 10% чистого дохода. В 1820 г. под давлением помещичьего класса налог был отменен.

В течение почти всего XIX в. подоходное налогообложение в России отсутствовало. В 1893 г. вместо подоходного налога был введен некий его суррогат в виде так называемого квартирного налога. Некоторые признаки подоходности в этом налоге были, но признать его по настоящему подоходным было нельзя. Величина налога зависела от цены нанимаемой налогоплательщиком квартиры. Города России и некоторые поселения были разделены на пять классов, а классы — на разряды по цене занимаемой квартиры. Ставка налога устанавливалась в зависимости от класса и разряда по прогрессивной шкале от 1,67 до 10%, что зависело от цены квартиры¹.

Настоящий подоходный налог был установлен в России Законом от 6 апреля 1916 г. и вводился в действие с 1 января 1917 г. Однако революция и последующая гражданская война отложила его фактическое введение до 1922 г.

Несмотря на столь позднее введение подоходного налога, он довольно быстро превратился в существенный источник налоговых поступлений большинства стран. Так, в конце 1920-х гг. он составил: в Англии — 29,6%, Германия — 39%, США — 56,4%, Франции — 62,6%, СССР — 4,6%².

Начиная с периода Второй мировой войны, в большинстве стран подоходным налогообложением было охвачено уже практически все работоспособное население. Это объясняется тем,

¹ Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрист, 2001.

² Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2001; Толкушкин А.В. Указ. соч.

что подоходный налог с физических лиц позволял, с одной стороны, достаточно хорошо решать чисто фискальные задачи, а с другой стороны, позволял реализовать на практике один из важнейших принципов налогообложения — принцип справедливости и равномерности в зависимости от уровня получаемых доходов.

Общая характеристика подоходного налога

В настоящее время различают два типа подоходного налога:

- 1) общеподоходный;
- 2) парцелярный (шедулярный).

Общеподоходный тип подоходного налога предполагает налогообложение совокупного дохода физического лица, который включает в себя все виды доходов не только в форме прямых активных доходов в виде заработной платы, авторских гонораров, от предпринимательской деятельности, но и доходы от собственности (недвижимости, ценных бумаг, счетов в банке), прирост капитала и ряд других доходов.

Шедулярный тип подоходного налога предполагает начисление подоходного налога по каждому из возможных видов доходов по соответствующей ставке. Общеподоходный тип налога считается наиболее соответствующим принципу справедливости, так как позволяет в полной мере учесть платежеспособность налогоплательщика, его семейное положение и существующий в стране прожиточный минимум.

В настоящее время практически во всех странах мира применяется общеподоходный тип налога. Шедулярный тип подоходного налога используется практически только в Англии и некоторых ее бывших колониях, в Швеции и Франции, а с 1 января 2001 г. стал использоваться и в Российской Федерации.

Следующим принципиальным моментом в организации подоходного налогообложения является вопрос о ставке налога и шкале ставок налогообложения. В конце XIX — начале XX в. в работах В. Вагнера, Э. Селигмена, А. Исаева, других специалистов было доказано, что в наибольшей степени принципу справедливости удовлетворяет прогрессивная шкала налогообложения, при которой большим доходам соответствует и большая процентная ставка¹. Поэтому с самого начала введения подоходного налогообложения в большинстве стран использовалась прогрес-

¹ Пушкарева В.М. Указ. соч.

сивная шкала налогообложения. Так, в США при введении в 1913 г. подоходного налога он состоял из двух частей:

- нормальной части, которая взималась по пропорциональной ставке 8% получаемого дохода;
- дополнительного налога, взимаемого по прогрессивной шкале;
- с доходов от 6 до 10 тыс. долл. — 1%;
- для доходов от 10 до 12 тыс. долл. — 2%;
- и так далее по прогрессии, доходившей до 50% с доходов, превышающих 200 тыс. долл.

В настоящее время практически во всех странах мира (за исключением России) подоходный налог взимается *по прогрессивной шкале*. В табл. 3.15 приведены минимальные и максимальные значения шкалы налогообложения доходов физических лиц в современных государствах на уровне центрального правительства. В ряде государств подоходные налоги взимаются и на региональном и местных уровнях (США, Япония, Швейцария, Швеция, Дания и др.). При этом также могут быть использованы прогрессивные шкалы налогообложения. В табл. 3.16 приведены значения максимальных ставок подоходного налога, применяемых в развитых странах в 2006—2007 гг.

Таблица 3.15. Ставки подоходного налога с физических лиц
в индустриально развитых странах

Страна	Максимальные ставки, %			Минимальные ставки, %			Число ставок		
	Годы								
	1980	1990	2000	1980	1990	2000	1980	1990	2000
Великобритания	60	40	40	29	25	20	6	3	3
Франция	65	56,8	52,75	12	5	5	12	12	12
Дания	65	63,5	58	20	22	20	3	3	3
Голландия	72	60	52	14	35	32,5	9	3	3
Италия	62	50	45	12	10	23	9	7	6
Ирландия	58	52	42	35	29	21	3	3	3
США	70	31	39,6	14	11	15	6	3	6

Источники: *Налоги и налогообложение* / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. СПб.: Питер. С. 436.

**Таблица 3.16. Максимальные ставки подоходного налога
(по состоянию на 1 января 2006 г.)**

<i>Страна</i>	<i>Максимальная ставка налога, %</i>	<i>Страна</i>	<i>Максимальная ставка налога, %</i>
Дания	59,7	США	35,0
Швеция	56,6	Греция	40,0
Франция	55,9	Польша	40,0
Бельгия	53,5	Великобритания	40,0
Нидерланды	52,0	Норвегия	40,0
Финляндия	50,9	Люксембург	39,0
Австрия	50,0	Венгрия	36,0
Германия	45,4	Турция	35,6
Испания	45,0	Чехия	32,0
Италия	44,1	Словения	19,0
Ирландия	42,0	Россия	13,0
Португалия	42,0		

И с т о ч н и к: Тернопольская Г.В., Тютюриков Н.Н. Налоговая политика в программах партий: утопия и реальность // Налоги и налогообложение. 2008. № 3. С. 17.

Общей тенденцией развития подоходного налогообложения физических лиц является уменьшение максимальных ставок и сокращение числа ставок в шкале.

Следующим важнейшим фактором, характеризующим справедливость налогообложения, является величина минимального дохода, освобождаемого от налогообложения. При введении подоходного налога такой минимум был введен практически во всех странах, в том числе и в России. Величина его обычно определяется в зависимости от уровня развития страны, уровня инфляции, фискальных потребностей государств. В ряде развитых стран мира (ФРГ, Швеция) этот уровень законодательно определен на уровне прожиточного минимума. Практически во всех странах Европы и США с конца 1990-х гг. этот уровень автоматически индексируется в соответствии с текущим уровнем инфляции.

Величина этого минимума (в годовом исчислении) в разных странах различна и составляет: в Германии — 7664 евро, Японии — 350 тыс. иен, Великобритании — 5225 ф.ст., США — 5150 долл., в России — не более 4800 руб. (около 150 долл.)¹.

¹ *Налоги и налогообложение: Учеб. пособие* / Под ред. Н.Г. Русаковой и В.А. Кашина; *Налоги и налогообложение* / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской.

В развитых странах за счет использования прогрессивной шкалы налогообложения, установления необлагаемого налогом минимума дохода, предоставления развитой системы льгот малоимущим реализуется важнейшая в современном обществе распределительная (социальная) функция налогов. Таким образом устраняются резкие различия в уровнях доходов высоко и низкооплачиваемых слоев населения, формируется так называемый средний класс. По мнению специалистов, чтобы в обществе не было серьезных социальных напряжений, соотношение уровня доходов 10% наиболее высокооплачиваемых слоев населения и 10% наименее оплачиваемых жителей страны не должно превышать отношения 4 : 1. В России с начала реформ наблюдается резкая дифференциация доходов населения. Даже по официальным оценкам в 2007 г., отношение доходов указанных групп составляет 17 : 1. По оценкам же экспертов, с учетом теневых доходов оно достигает 40 : 1 и даже 60 : 1.

Все это свидетельствует о том, что принятая в России система налогообложения доходов физических лиц в ее сегодняшнем виде, определяемом главой 23 НК РФ, не выполняет распределительной функции, а с учетом регрессивности косвенных налогов, составляющих более 50% доходов консолидированного бюджета, только способствует расслоению общества на сверхбогатых и бедных.

В Российской Федерации взимание налога на доходы регулируется главой 23 части второй НК РФ, а также соответствующими статьями части первой.

Глава 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ введена с 1 января 2001 г. и заменила Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. № 1998-1. В 2001 и 2002 гг. и последующие годы в главу 23 было внесено достаточно много изменений и дополнений.

При введении главы 23 НК РФ произошло принципиальное изменение структуры налогообложения:

1) от общеподоходного подхода при определении налоговой базы был осуществлен переход к шедулярному принципу формирования налоговой базы;

2) вместо прогрессивного налогообложения в зависимости от величины совокупного дохода осуществлен переход на пропорциональное налогообложение по каждой отдельной группе доходов (13, 9, 35, 30%).

Рассмотрим более подробно структуру налогообложения доходов физических лиц, сложившуюся на 1 января 2009 г.

Плательщики налога

Плательщиками налога на доходы физических лиц в Российской Федерации являются физические лица, признаваемые резидентами РФ, а также физические лица, не признаваемые налоговыми резидентами, но получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Под физическими лицами в соответствии с ч. 1 НК понимаются граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.

До 1 января 2007 г. к физическим лицам — налоговым резидентам РФ относились физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в календарном году. Соответственно, физические лица, фактически находящиеся на территории РФ менее 183 дней в календарном году, не являлись резидентами РФ.

Если следовать строго определению, данному в НК РФ, то с 1 января по 1 июля каждого года все физические лица, находящиеся, в том числе постоянно проживающие, на территории РФ, являются нерезидентами со всеми вытекающими из этого налоговыми последствиями.

В 2001—2005 гг., чтобы устранить эту неопределенность, в Методических рекомендациях, выпущенных налоговой службой, разъяснялось, что на начало налогового периода налоговыми резидентами РФ считаются:

- граждане РФ, состоящие на регистрационном учете по месту жительства и по месту пребывания в пределах РФ;
- иностранные граждане, получившие в органах внутренних дел разрешение на постоянное проживание или вид на жительство в РФ;
- иностранные граждане, временно пребывающие на территории РФ, зарегистрированные в установленном порядке по месту проживания на территории РФ и состоящие на 1 января текущего года в трудовых отношениях с организациями, включая филиалы и представительства иностранных юридических лиц, предусматривающие продолжительность работы в РФ в текущем календарном году не менее 183 дней.

Уточнение налогового статуса налогоплательщика производилось:

- на дату отъезда гражданина РФ на постоянное место жительства за пределами РФ;
- на дату фактического пребывания иностранного гражданина на территории РФ.

Однако в 2004 г. Методические рекомендации были вначале засекречены, а затем в 2005 г. отменены совсем. Позиция Министерства финансов РФ и ФНС была разъяснена письмом Минфина РФ от 15 августа 2005 г. № 03-05-01-03/82. В соответствии с этими разъяснениями на начало налогового периода налоговыми резидентами РФ признавались:

- все граждане РФ и Республики Беларусь;
- иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие разрешение МВД на постоянное проживание или вид на жительство в РФ.

Все остальные иностранные граждане и лица без гражданства считались налоговыми нерезидентами. Они облагались по ставке 30% и не имели права на получение льгот. В случае если срок фактического пребывания указанных лиц превышал 183 дня, они становились налоговыми резидентами РФ и их налоговые обязательства подлежали пересмотру с начала налогового периода.

С 1 января 2007 г. Федеральный закон от 27 июня 2006 г. № 137-ФЗ изменил действовавший ранее порядок определения статуса физического лица как налогового резидента РФ в целях исчисления и уплаты НДФЛ. Теперь в соответствии со ст. 207 НК РФ период нахождения физического лица на территории РФ рассчитывается в течение 12 следующих подряд месяцев, а не календарного года. Таким образом, данный 12-месячный период может начаться в одном (предыдущем) календарном году и продолжаться в другом. Налоговые агенты определяют этот период на дату получения дохода физическим лицом. Для признания физического лица налоговым резидентом РФ срок его нахождения в России в течение 12 следующих подряд месяцев остался прежним — 183 календарных дня. Этот срок может быть выдержан подряд или суммарно (с учетом выезда — въезда на территорию РФ).

Чтобы обосновать статус налогового резидента РФ, физическому лицу следует подтвердить срок своего пребывания на ее территории. Налоговый кодекс РФ не содержит перечень документов, подтверждающих фактическое нахождение на территории РФ. Дата отъезда и прибытия физических лиц на территорию РФ может устанавливаться по отметкам пограничного контроля.

По мнению Минфина РФ (письмо от 3 июля 2007 г. № 03-04-06-01/207), подтверждением фактического нахождения на территории Российской Федерации в течение определенного срока могут послужить справки с места работы, выданные на основании сведений табельного учета рабочего времени.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

- для физических лиц — налоговых резидентов РФ — от источников в РФ и от источников за пределами РФ (полная налоговая ответственность);
- для физических лиц — нерезидентов РФ — от источников только в РФ (ограниченная налоговая ответственность).

Рассмотрим более подробно доходы от источников в РФ, подлежащие налогообложению. Перечень этих доходов определен ст. 208 НК РФ:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;

3) доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;

5) доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося в РФ; акций или ценных бумаг РФ, а также долей участия в уставном капитале организаций; прав требования к российской организации или иной иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ; иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащему физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу за совершение действия в Российской Федерации;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в РФ;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;

10) выплаты правопреемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством об обязательном пенсионном страховании;

11) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

К доходам, полученным за пределами Российской Федерации и облагаемым налогом в соответствии со ст. 208 НК, относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации за исключением процентов, предусмотренных подп. 1 п. 1 ст. 208 НК;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, предусмотренных подп. 1 п. 1 ст. 208 НК;

3) доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;

5) доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ; акций или ценных бумаг за пределами РФ, а также долей участия в уставном капитале организаций; прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования, указанных в четвертом абзаце подп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ; иного имущества, находящегося за пределами РФ;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу за совершение действия за пределами Российской Федерации;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) за исключением предусмотренных подп. 8 п. 1 ст. 208 НК РФ;

9) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации.

Налоговая база и налоговый период

Налоговая база определяется *отдельно по каждому виду доходов*, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, а также в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 НК РФ.

Налоговая база, в отношении доходов, по которым установлена ставка 13% (ст. 224 НК РФ), определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму доходов, не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 217 НК РФ, а также уменьшенных на сумму налоговых вычетов, предусмотренных ст. 218–221 НК РФ.

На рис. 3.6 представлена схема определения налоговой базы, облагаемой по ставке 13%.

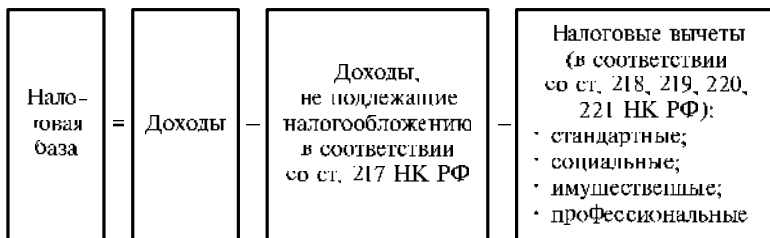


Рис. 3.6. Схема определения налоговой базы по доходам, облагаемым по ставке 13%

В соответствии со ст. 211 НК РФ к доходам, получаемым налогоплательщиком *в натуральной форме*, относятся:

- оплата (полностью или частично) за налогоплательщика организацией или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг) или имущественных прав, в том числе

коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика;

- полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные на безвозмездной основе услуги;
- оплата труда в натуральной форме.

При этом налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг) или прав, исчисленная исходя из их цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ («Принципы определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения»). При этом в стоимости таких товаров (работ, услуг) учитываются суммы налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж.

Под доходом налогоплательщика, полученным *в виде материальной выгоды*, понимают:

1) материальную выгоду, полученную от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, за исключением материальной выгоды, полученной в связи с операциями с кредитными картами в течение беспроцентного периода в соответствии с договором;

2) материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовыми договорами у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

3) материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

При этом налоговая база по материальной выгоде в виде экономии на процентах за использование заемных и кредитных средств определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 2/3 ставки рефинансирования ЦБ, над суммой процентов, исчисленной в соответствии с договором (с 1 января 2009 г.).

Для кредитов (займов), выдаваемых в иностранной валюте, налоговая база определяется как превышение суммы процентов за использование кредитом (займом), исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной в соответствии с условиями договора.

Исчисление суммы материальной выгоды по заемным средствам, а также исчисление и уплата налога до 1 января 2008 г. было обязанностью налогоплательщика. При этом налогопла-

тельщик имел право уполномочить организацию, выдавшую заемные средства, участвовать в исчислении и уплате налога на доходы с материальной выгоды, предоставив организации нотариально удостоверенную доверенность. В соответствии с Федеральным законом от 24 июня 2007 г. № 216-ФЗ с 1 января 2008 г. рассчитывать налог с материальной выгоды и перечислять сумму налога в бюджет должен налоговый агент — организация или индивидуальный предприниматель, предоставивший физическому лицу заем (кредит) на льготных условиях. Указанный Федеральный закон уточнил также, что материальная выгода, полученная в связи с операциями с банковскими кредитными картами в течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении кредитной карты, НДФЛ не облагается.

Кроме того, с 2008 г. не удерживается налог с материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство или приобретение жилого дома, квартиры или доли в ней на территории РФ, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного вычета в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ. До этого такая материальная выгода облагалась по ставке 13%.

Необходимо также иметь в виду, что материальная выгода не определяется в следующих случаях:

- если заемные средства получены от физических лиц, не являющихся предпринимателями;
- при заключении договора коммерческого кредита, либо договора приобретения товара в кредит или рассрочку;
- в случае несвоевременного возврата работником организации выданных ему ранее подотчетных сумм.

Налоговым периодом по налогу на доходы физических лиц признается *календарный год*.

Не подлежащие налогообложению доходы

Доходы, не подлежащие налогообложению, перечислены в ст. 217 НК РФ, в которой дан *закрытый перечень* таких доходов. Приведем основные из них:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;

2) государственные пенсии, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством;

3) все виды установленных действующим законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями

представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных со следующим:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг или соответствующего денежного возмещения;
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей (включая переезд в другую местность и возмещение командировочных расходов).

При оплате работодателем налогоплательщику расходов на командировки как внутри страны, так и за ее пределы в доход, подлежащий налогообложению, не включаются суточные, выплачиваемые в пределах норм, устанавливаемых в соответствии с действующим законодательством, а также фактически произведенные и документально подтвержденные целевые расходы на проезд до места назначения и обратно, на проезд багажа, расходы по найму жилого помещения, оплате проезда до аэропорта или вокзала и обратно, комиссионные сборы, оплата услуг связи, а также иные расходы, определенные Налоговым кодексом РФ.

До 2008 г. размер суточных, не учитываемых при налогообложении НДФЛ, не был установлен законодательно. ФНС и Минфин России для ограничения размера суточных для целей НДФЛ использовали Постановление Правительства РФ от 2 октября 2002 г. № 729, в котором был определен максимальный размер суточных, учитываемых для целей налогообложения прибыли организаций. Решением ВАС РФ от 26 января 2005 г. № 16141/04 было указано, что Постановление Правительства РФ № 729 не может применяться для целей НДФЛ. Кроме того, было определено, что суточные, выплачиваемые в размере, согласованном с работодателем в коллективном договоре или локальном нормативном акте, доходом работника не являются. Таким образом, для организаций, не финансируемых из бюджета, для того, чтобы суточные не попали под НДФЛ, их размер необходимо было

предусмотреть в коллективном договоре или локальном нормативном акте (например, в положении о командировках).

С 2008 г. Федеральный закон № 216-ФЗ установил максимальный размер суточных, которые не облагаются НДФЛ. Для командировок по России величина суточных, не облагаемых НДФЛ, составляет 700 руб. в день, для командировок за рубеж лимит составляет не более 2500 руб. независимо от страны. Ранее размер суточных при командировках за границу регламентировался постановлениями Правительства РФ, принимаемыми ежегодно, и зависел от страны командирования.

Кроме указанных выше, не подлежат налогообложению:

- 1) вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;
- 2) алименты, получаемые налогоплательщиком;
- 3) суммы, получаемые налогоплательщиком в виде грантов, предоставленных для поддержания науки и образования, культуры и искусства в РФ международным или иностранными организациями;
- 4) единовременная материальная помощь, оказываемая в связи со стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами.

Федеральный закон № 216-ФЗ расширил перечень выплат, относящихся к единовременной материальной помощи, не облагаемой НДФЛ, т.е. не подлежат налогообложению суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщикам в связи со стихийным бедствием или с другими чрезвычайными обстоятельствами, а также налогоплательщикам, которые являются членами семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба и вреда их здоровью независимо от источника выплаты.

В сравнении с ранее действовавшей нормой не облагаются НДФЛ выплаты не только пострадавшим, но и членам их семей. При этом источник выплаты не имеет значения. Ранее это должны были делать государственные фонды или фонды зарубежных стран. Также не обязательным условием является решение властей о выплате такой помощи.

Кроме того, не подлежат обложению следующие виды единовременной материальной помощи:

- материальная помощь членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) семьи, выплачиваемая работодателями;

- налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, а также налогоплательщикам, которые являются членами семьи лиц, погибших в результате террористических актов на территории РФ;
- налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи, оказываемой благотворительными организациями в соответствии с законодательством РФ;
- налогоплательщикам из числа малообеспеченных и малоимущих граждан в виде сумм адресной социальной помощи за счет средств федерального, регионального и местного бюджетов, а также внебюджетных государственных фондов;
- материальная помощь, выплачиваемая работодателями, работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка.

Также освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц следующие виды доходов.

1. Суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок (за исключением туристических), выплачиваемой работодателями своим работникам или членам их семей, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, а также детей, не достигших 16-летнего возраста.

С 1 января 2008 г. вступила в силу новая редакция этого пункта ст. 217 НК РФ. Суть изменений состоит в следующем:

- НДФЛ не удерживается со стоимости полной или частичной компенсации стоимости путевок, которые выдаются бывшим сотрудникам организации, если они уволены в связи с выходом на пенсию по старости или инвалидности;
- в Кодексе четко сформулировано, что к санаторно-курортным и оздоровительным организациям относятся санатории, санатории-профилактории, дома отдыха и базы отдыха, пансионаты, лечебно-оздоровительные комплексы, санаторные, оздоровительные и спортивные детские лагеря;
- для того чтобы воспользоваться данной льготой путевки должны быть оплачены за счет следующих источников: средств организаций, если расходы по оплате путевок не отнесены к расходам, учитываемым при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации; средств бюджетной системы РФ; средств, получаемых от деятельности, в отношении которой организации применяют специальные налоговые режимы.

Новая редакция данного пункта снимает разногласия в применении данной нормы организациями, применяющими как общий режим налогообложения, так и специальные налоговые режимы.

2. Суммы, уплаченные работодателями, оставшиеся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, за лечение и медицинское обслуживание своих работников, их супругов, их родителей и их детей; суммы, уплачиваемые общественными организациями инвалидов за лечение и медицинское обслуживание инвалидов при условии наличия у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличия документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

3. Стипендии учащихся, аспирантов, ординаторов, адъюнктов или докторантов учреждений высшего и начального профессионального образования.

4. Доходы плательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах: скота, кроликов, нутрий, птиц, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства, как в натуральном, так и в переработанном виде.

5. Доходы в виде процентов, получаемых по вкладам в банках, находящихся на территории РФ. В связи с изменениями, которые внес Федеральный закон № 216-ФЗ (вступили в силу с 1 января 2007 г.), не облагаются НДФЛ проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения договора, либо продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ при условии, что в течение периода начислений процентов размер процентов по вкладу не увеличивался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ, прошло не более трех лет.

По валютным вкладам в банках доходы в виде процентов не облагаются НДФЛ, если установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте.

С 1 января 2009 г. в соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ не подлежат обложению проценты по рублевым вкладам, выплачиваемым в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты.

Кроме того по ранее заключенным договорам в случае изменения ставки рефинансирования ЦБ с 1 января 2009 г. предель-

ная ставка определяется из расчета ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов.

Тем же Федеральным законом в главу 23 НК РФ введены изменения в ст. 214.2, которая определяет особенности расчета налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках. С 1 января 2009 г. по рублевым вкладам налоговая база определяется как разница между суммой процентов, начисленных по договору, и суммой процентов, рассчитанной исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов, действующей в течение периода, за который начислены проценты.

Кроме вышеперечисленных, не подлежат налогообложению следующие виды доходов.

1. Доходы в денежной или натуральной формах, получаемых от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства, изобретений, открытий.

При получении свидетельства о праве наследования по закону и по завещанию уплачивается государственная пошлина, размер которой определяется ст. 333.24, а именно: детьми, супругами, родителями, полнородными братьями и сестрами в размере 0,3% стоимости наследуемого имущества, но не более 100 тыс. руб., другими наследниками — 0,6% стоимости, но не более 1 млн руб.

В соответствии со ст. 333.25 по выбору плательщика государственной пошлины может быть представлен документ с указанием инвентаризационной, рыночной, кадастровой либо иной (номинальной) стоимости имущества, выданной организациями или специалистами-оценщиками.

2. Доходы в денежной или натуральной формах, получаемых от физических лиц, в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций и т.п.

Доходы, полученные в порядке дарения освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи или близкими родственниками (супругами, родителями и детьми, бабушкой, дедушкой и внуками, братьями и сестрами).

3. Доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

- стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ и других органов государственной власти;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим работникам, уволившимся на пенсию;
- возмещение стоимости приобретенных работниками, членами их семей, бывшим работникам (пенсионерам) медикаментов по назначению врача;
- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в конкурсах, играх и других мероприятиях, проводимых в рекламных целях;
- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов.

4. Другие доходы, перечисленные в ст. 217 НК РФ.

С 1 января 2008 г. ст. 217 дополнена двумя новыми пунктами, действие которых было распространено на правоотношения, возникшие с 1 января 2005 г.:

- НДФЛ не удерживается с суммы, полученной за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ на возмещение затрат на оплату процентов по займам (кредитам);
- от НДФЛ освобождаются субсидии на приобретение и (или) строительство жилого помещения, предоставляемые за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

Помимо указанных поправок, с 1 января 2009 г. в ст. 217 внесен еще ряд важных изменений.

В соответствии с Федеральным законом от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ не облагаются НДФЛ суммы оплаты за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских либо иностранных образовательных учреждениях, имеющих лицензию или соответствующий статус.

Кроме того, с 1 января 2009 г. не подлежат налогообложению:

- взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений;

- уплачиваемые работодателем добровольные взносы на накопительную часть пенсии в сумме не более 12 000 руб. в год в расчете на каждого работника, в пользу которого они уплачиваются;
- суммы, выплачиваемые организациями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль.

Стандартные налоговые вычеты

Налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в соответствии со ст. 218—221 НК РФ. Налоговым кодексом РФ определено четыре вида вычетов:

- 1) стандартные;
- 2) имущественные;
- 3) социальные;
- 4) профессиональные.

Указанные налоговые вычеты предоставляются только по доходам, облагаемым по ставке 13%.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику при определении налоговой базы, облагаемой *по ставке 13%*.

Налогоплательщик имеет право на получение стандартных вычетов в размере 3000, 500, 400 и 600 руб.

Налоговый вычет *в размере 3000 руб.* в месяц предоставляется инвалидам ВОВ, а также инвалидам из числа военнослужащих, определенным категориям лиц, пострадавших при аварии на Чернобыльской АЭС, ПО «Маяк», ядерных испытаниях на основании соответствующих документов, подтверждающих право на вычет.

Налоговый вычет *в размере 500 руб.* за каждый месяц распространяется на инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп, родителей и супругов погибших военнослужащих, Героев СССР и Героев России, лиц, награжденных орденами Славы трех степеней, ветеранов ВОВ, блокадников, а также определенные категории лиц, пострадавших при аварии на Чернобыльской АЭС, ПО «Маяк», ядерных испытаниях и еще ряд категорий налогоплательщиков.

Налоговый вычет *в размере 400 руб.* за каждый месяц налогового периода в 2008 г. распространялся на всех работающих нало-

гоплательщиков и действовал до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (по налоговой базе, облагаемой по ставке 13%), не превышал 20 000 руб. (с 1 января 2009 г. — 40 000 руб.). Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 20 000 руб. (с 1 января 2009 г. — 40 000 руб.), налоговый вычет не предоставляется.

Таким образом, максимальная сумма данного вычета за налоговый период не превышает 4800 руб. в случае, если годовой доход составлял 20 000 руб. (40 000 руб. с 1 января 2009 г.).

Независимо от предоставления стандартного вычета в размере 3000 руб., 500 руб. или 400 руб. налогоплательщикам в 2008 г. предоставлялся стандартный налоговый вычет *в размере 600 руб.* за каждый месяц налогового периода на каждого ребенка, находящегося на обеспечении у налогоплательщиков, являющихся родителями или супругами родителей, опекунами или попечителями. Вычет предоставляется до месяца, в котором доход указанных лиц нарастающим итогом с начала налогового периода не превышал 40 000 руб.. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не предоставлялся.

С 1 января 2009 г. вычет на одного ребенка предоставляется в размере 1000 руб. в пределах дохода до 280 тыс. руб. С 1 января 2009 г. этот вычет предоставляется также приемным родителям, супругу или супруге приемного родителя.

Налоговый вычет предоставляется на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, студента, аспиранта, ординатора, курсанта в возрасте до 24 лет.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере. Предоставление стандартных вычетов на содержание ребенка, включая учащихся, студентов, аспирантов, ординаторов, курсантов, производится независимо от наличия у детей самостоятельных источников доходов и совместного проживания с родителями.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный вычет (3000, 500 или 400 руб.), предоставляется максимальный из них.

Вычет на содержание детей предоставляется независимо от предоставления стандартного вычета, установленного для самого гражданина.

Стандартные вычеты предоставляются работодателями, осуществляющими выплаты физическим лицам, на основании письмен-

ного заявления налогоплательщика о предоставлении вычета на себя и своих несовершеннолетних детей, а также документов, подтверждающих наличие детей и право на соответствующий стандартный вычет (в размере 3000 или 500 руб.).

В том случае, если в течение налогового периода стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании налогового периода на основании заявления налогоплательщика, налоговой декларации и соответствующих документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговыми органами производится перерасчет налоговой базы и при необходимости возврат излишне уплаченного налога.

Социальные налоговые вычеты

Социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщикам в соответствии со ст. 219 НК РФ и уменьшают налоговую базу, облагаемую по ставке 13%, на суммы расходов, произведенных налогоплательщиком в этом же налоговом периоде на цели благотворительности, обучения, лечения, негосударственное пенсионное обеспечение и страхование (с 1 января 2007 г.), финансирование накопительной части пенсии (с 1 января 2009 г.).

Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ в систему социальных налоговых вычетов внесены существенные изменения и дополнения, которые распространяются на правоотношения, возникшие с 1 января 2007 г.

В дополнение к действующим социальным налоговым вычетам на благотворительность, на лечение и на оплату медицинской страховки, обучение с 2007 г. можно будет получить социальный вычет в отношении расходов на страховые взносы, уплаченные в налоговом периоде по договорам негосударственного пенсионного обеспечения и договорам добровольного пенсионного страхования.

Принципиально новым в определении размера социальных вычетов явилось установление ограничений не по каждому виду социальных вычетов, а по группе вычетов: на свое обучение, лечение и страховые взносы по негосударственному пенсионному обеспечению и добровольному пенсионному страхованию. Максимальный размер социального вычета по всем указанным основаниям в 2008 г. не мог превышать 100 000 руб. (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Если в одном налоговом периоде налогоплательщик имел расходы на свое обучение, медицинское лечение, оплатил взносы

по негосударственному пенсионному обеспечению, то он самостоятельно выбирал какие виды расходов и в каких суммах учитывать в пределах максимальной величины социального вычета.

С 1 января 2009 г. Федеральным законом от 30 апреля 2008 г. № 55-ФЗ в ст. 219 внесен дополнительно подпункт, в соответствии с которым налогоплательщику предоставляется социальный налоговый вычет в сумме уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ — в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного п. 2 ст. 219 НК РФ.

С 1 января 2009 г. максимальная величина социального налогового вычета, установленная п. 2 ст. 219, увеличена до 120 000 руб.

Социальные налоговые вычеты предоставляются налоговой инспекцией на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации по окончании налогового периода.

Социальный налоговый вычет на *благотворительные цели* предоставляется налогоплательщику в виде суммы расходов, перечисленных на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью финансируемых из средств соответствующих бюджетов, а также физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания граждан и содержание спортивных команд, а также в виде сумм пожертвований религиозным организациям — в размере фактических расходов, но не более 25% суммы доходов за налоговый период.

В соответствии с новой редакцией ст. 219 НК РФ налогоплательщику в пределах его дохода, полученного за отчетный период, предоставляется социальный налоговый вычет *на свое обучение* в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничений, установленных п. 2 ст. 219 НК РФ.

Налогоплательщикам родителям *за обучение своих детей* в возрасте до 24 лет на очной форме обучения в образовательных учреждениях предоставляется социальный вычет в размере фактически произведенных расходов на это обучение, но не более 50 000 руб. на каждого ребенка на обоих родителей.

Указанный социальный вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, подтверждающего статус учебного заведения, а также представления налогоплательщиком соответствующих документов, подтверждающих его фактические расходы на обучение.

Для получения права на данный вид социального вычета необходимо вместе с декларацией и заявлением предоставить в налоговый орган следующие документы:

- копию лицензии или иного документа, подтверждающего статус учебного заведения;
- договор с учебным заведением на оказание образовательных услуг;
- справку об уплате обучения по форме, утвержденной приказом МНС РФ от 27 сентября 2001 г. № БГ-3-04/370;
- платежные документы, в которых указаны персональные данные налогоплательщика, оплатившего обучение;
- копия свидетельства о рождении ребенка (в случае оплаты обучения за ребенка).

Необходимо обратить внимание, что вычет не предоставляется по расходам на оплату образовательных услуг, оказанных индивидуальными предпринимателями (репетиторство), а также в форме разовых лекций, семинаров и других видов обучения без выдачи соответствующих документов об образовании.

При оплате обучения детей платежные документы должны быть оформлены на того человека (родителя), который будет обращаться за предоставлением вычета, поскольку вычет предоставляется в пределах совокупного дохода за налоговый период. В случае оплаты обучения из заемных (подлежащих возврату) средств, налогоплательщик также имеет право на предоставления социального вычета.

При оплате лечения за счет собственных средств налогоплательщик имеет право на социальный вычет в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставляемые ему медицинскими учреждениями РФ, а также уплаченной плательщиком за услуги по лечению супруга, своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ (в соответствии с перечнем медицинских услуг, утвержденных Правительством РФ), а также в размере стоимости медикаментов (в соответствии с перечнем лекарственных средств, утвержденных Правительством РФ), на-

значенных им лечащим врачом, приобретенных налогоплательщиком за счет собственных средств.

До 1 января 2009 г. социальный вычет предоставлялся по расходам на добровольное медицинское страхование на оплату исключительно услуг по лечению налогоплательщика. Договор должен быть заключен со страховыми организациями, имеющими соответствующие лицензии. Внесенные изменения предусматривают при применении налогового вычета на лечение учет сумм страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком по договорам добровольного страхования также супруга, родителей и детей до 18 лет, предусматривающим оплату страховыми организациями исключительно услуг по лечению.

Общая сумма данного социального вычета на все виды лечения, лекарственные средства для всех членов семьи, добровольное страхование принимается в сумме фактически понесенных расходов, но с учетом ограничений, установленных п. 2 ст. 219 НК РФ.

По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях сумма налогового вычета принимается в размере фактических затрат. Перечень дорогостоящих видов лечения утвержден постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201. Данный вид социального вычета предоставляется в случае, если лечение производится в медицинском учреждении, имеющем лицензию на осуществление медицинской деятельности.

Указанный социальный вычет не предоставляется, если оплата лечения и приобретения медикаментов была произведена за счет средств работодателя, уплаченных непосредственно работодателем медицинскому учреждению или налогоплательщиком из средств работодателя, а также по договорам добровольного медицинского страхования через страховую компанию.

Данный вид социального вычета предоставляется на основании письменного заявления при подаче налогоплательщиком налоговой декларации по окончании налогового периода, а также представлении соответствующих документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение и приобретение медикаментов.

Для получения права на социальный вычет в размере стоимости медикаментов, назначенных лечащим врачом, налогоплательщик должен приложить к декларации следующие документы:

- рецепт лечащего врача на указанные медикаменты по форме № 107/у с проставлением штампа «для налоговых органов РФ, ИНН налогоплательщика» или выписку из истории болезни с указанием лекарственного средства;

- платежные документы, подтверждающие оплату медикаментов (кассовый и товарный чеки).

При этом необходимо учитывать, что вычет предоставляется только для медикаментов, определенных перечнем, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 19 марта 2001 г. № 201.

В соответствии с поправками, внесенными законом № 216-ФЗ, начиная с 2007 г. может быть предоставлен социальный налоговый вычет в сумме уплаченных налогоплательщиком:

- пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному с негосударственным пенсионным фондом в свою пользу, а также в пользу супруги, родителей, детей-инвалидов;
- страховых взносов по договору добровольного пенсионного страхования, заключенного со страховой организацией в свою пользу, а также в пользу супруги, родителей, детей-инвалидов.

Вычет предоставляется в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничений, установленных п. 2 ст. 219 НК РФ.

Вычет предоставляется при предъявлении документов, подтверждающих фактические расходы налогоплательщика по негосударственному пенсионному обеспечению или добровольному пенсионному страхованию.

Социальный налоговый вычет по расходам *по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии* предоставляется на основании документов, подтверждающих фактические расходы налогоплательщика на уплату дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

В соответствии с п. 2 ст. 219, социальные вычеты, указанные в п. 2—5 п. 1 ст. 219 (за исключением расходов на обучение детей и расходов на дорогостоящее лечение), предоставляются в размере фактически произведенных расходов, но в совокупности не более 100 тыс. руб. за налоговый период (в 2008 г.). С 1 января 2009 г. эта сумма, как было отмечено выше, увеличена до 120 тыс. руб.

В случае наличия у налогоплательщика в одном налоговом периоде расходов по п. 2—5 п. 1 ст. 219 НК РФ налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета, указанной в настоящем пункте.

Имущественные налоговые вычеты

Имущественные налоговые вычеты предусмотрены ст. 220 НК РФ по следующим основаниям:

- по суммам, полученным от продажи (реализации) имущества, находящегося в собственности налогоплательщика;
- по суммам, израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, комнаты или долей в них и уплаты процентов на погашение целевых займов (кредитов), полученных на новое строительство (приобретение) жилья от кредитных и иных организаций РФ.

В сравнении с ранее действовавшим Законом РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 в главе 23 НК РФ произошло уменьшение видов льготных объектов, а также изменение механизма предоставления льгот, особенно важных и широко использовавшихся низкооплачиваемыми категориями налогоплательщиков, т.е. в настоящее время не предоставляется вычет на новое строительство либо приобретение дачи и садового домика. Ранее эта льгота предоставлялась бухгалтериями предприятий по ходу строительства на основании заявления налогоплательщика и соответствующих документов, подтверждающих расходы.

Налоговый вычет продавцам имущества предоставляется в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков, земельных участков и долей, находившихся в собственности налогоплательщика менее пяти лет, но не превышающих в целом 1 млн руб., а также в сумме, полученной от продажи иного имущества, находящегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 125 000 руб.

При продаже жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика три года и более, а также иного имущества, находившегося в собственности три года и более, имущественный налоговый вычет предоставляется в размере всей суммы, полученной при продаже указанного имущества.

Вместо использования права на получение имущественного вычета, предусмотренного в указанном подпункте, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых доходов на

сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов, за исключением реализации налогоплательщиком принадлежащих ему ценных бумаг.

При реализации имущества, находящегося в общей или долевой собственности, соответствующий размер имущественного вычета распределяется между владельцами пропорционально их доле, либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности).

Имущественный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику на основании его письменного заявления при подаче им налоговой декларации по окончании налогового периода и документов, подтверждающих факт купли-продажи имущества. Налоговые агенты-организации и индивидуальные предприниматели не предоставляют имущественного вычета при продаже указанных видов имущества.

В случае получения налогоплательщиками-резидентами РФ дохода от продажи имущества, находившегося в их собственности, определение налоговой базы и удержание налога источником выплаты не производится.

Налоговый агент в этом случае обязан по окончании налогового периода представить в налоговый орган по месту своего нахождения сведения о доходах физического лица по форме № 2-НДФЛ с указанием общей суммы производственных выплат по видам доходов.

При выплате налоговым агентом доходов от реализации имущества, находившегося в собственности у налогоплательщика-нерезидента РФ, производится удержание налога по ставке 30% со всей суммы выплаченного дохода, так как никаких вычетов (в том числе и имущественных) нерезидентам не предоставляется.

Общий размер имущественного налогового вычета, предоставляемого при строительстве или приобретении жилого дома, квартиры, комнаты в соответствии с изменениями, определенными Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ, увеличен с 1 января 2008 г. с 1 млн до 2 млн руб. При этом в данную сумму не входят суммы процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованные налогоплательщиком на новое строительство или приобретение жилья.

При приобретении имущества в общую долевую или общую совместную собственность размер имущественного налогового

вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей собственности либо с их письменным заявлением.

Имущественный вычет по суммам, израсходованным на новое строительство либо приобретение жилого дома или квартиры, не предоставляется в случае, когда оплата расходов на строительство или приобретение жилого дома или квартиры для налогоплательщика производится за счет средств работодателя или иных лиц, а также в случаях, когда сделка купли-продажи жилого дома или квартиры совершается взаимозависимыми физическими лицами.

Налоговый вычет на приобретение жилого дома или квартиры предоставляется *только один раз*. Повторное предоставление такого вычета не допускается.

Имущественный налоговый вычет на приобретение жилого дома или квартиры предоставляется в пределах совокупного годового дохода. Если в налоговом периоде имущественный вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

С 1 января 2005 г. налогоплательщик вправе обратиться за предоставлением имущественного налогового вычета при приобретении жилья не только в налоговый орган, как это было ранее, но и по месту работы к работодателю (налоговому агенту). Для этого налогоплательщик должен будет представить по месту работы заявление и подтверждение права на налоговый вычет, выданное налоговым органом (налоговое уведомление). Чтобы получить подтверждение, налогоплательщик должен будет представить в налоговый орган соответствующие документы и заявление. При этом налогоплательщик может воспользоваться налоговым имущественным вычетом уже в текущем году, т.е. работодатель будет учитывать имущественный вычет при удержании налога из текущих выплат.

Для подтверждения права на имущественный налоговый вычет налогоплательщик предоставляет:

- при строительстве или приобретении жилого дома (в том числе не оконченного строительства) или доли в нем — документы, подтверждающие право собственности на жилой дом или долю в нем;
- при приобретении квартиры, комнаты, доли в них или прав на квартиру, комнату в строящемся доме — договор о приобретении квартиры, комнаты, доли; акт о передаче

квартиры, комнаты, доли налогоплательщику или документы, подтверждающие право собственности на квартиру, комнату или долю в них.

Имущественный вычет предоставляется налогоплательщику на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, подтверждающих факт уплаты по произведенным расходам.

Право на получение имущественного вычета у налогового агента должно быть подтверждено налоговым органом в срок не превышающий 30 календарных дней со дня подачи заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право на вычет.

Налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета у одного налогового агента по своему выбору.

Кроме того, с 1 января 2005 г. имущественный вычет при строительстве квартиры налогоплательщик может получить до окончания строительства, не дожидаясь получения свидетельства о праве собственности, на основании договора купли-продажи и акта приема-передачи квартиры.

Повторное предоставление вычета при покупке указанного имущества не допускается.

Профессиональные налоговые вычеты

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются в соответствии со ст. 221 следующим категориям налогоплательщиков:

- индивидуальным предпринимателям;
- частным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой;
- лицам, получающим доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера;
- лицам, получающим авторские вознаграждения.

Размер вычета определяется как сумма произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с извлечением доходов, и определяемых в соответствии с положением ст. 221 и главы 25 НК РФ.

Для налогоплательщиков, получающих авторские вознаграждения или вознаграждения за создание и исполнение произведений науки, искусства, открытий, изобретений и т.п., сумма профессионального вычета может быть определена без документального подтверждения расходов в размерах, определенных табл. 3.17.

Таблица 3.17. Размеры затрат, принимаемые к вычету при невозможности их документального подтверждения

<i>Вид деятельности</i>	<i>Нормативы затрат, % (к суммам с 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- и 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
других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	20
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

Налогоплательщикам, получающим доходы от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, профессиональные налоговые вычеты предоставляются налоговыми органами на основании письменного заявления и налоговых деклараций по окончании налогового периода.

Налогоплательщики, получающие доходы от налоговых агентов, реализуют право на профессиональный налоговый вычет путем письменного заявления налоговому агенту, осуществляющему выплату дохода.

Порядок исчисления и уплаты налога

Порядок исчисления и уплаты налога определяет механизм исчисления налога, момент получения дохода, налоговые ставки и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов.

Важным этапом для правильного определения налоговой базы является определение даты фактического получения налога. В соответствии со ст. 223 НК РФ дата фактического получения дохода в денежной форме определяется как день выплаты дохода, в том числе путем перечисления дохода налогоплательщиков в банк, либо по их поручению на счета третьих лиц.

При получении дохода в натуральной форме датой его фактического получения считается день передачи дохода в натуральной форме налогоплательщику.

Налоговые ставки для исчисления налога на доходы физических лиц определены ст. 224 НК РФ в зависимости от вида полученного дохода *в следующих размерах*: 30, 35, 9, 13%.

Доходы физических лиц — нерезидентов (в том числе в виде дивидендов) облагаются по ставке 30 и 15%. При исчислении налоговой базы необходимо помнить, что этой категории налогоплательщиков не предоставляется ни один из налоговых вычетов, предусмотренных главой 23 НК РФ.

Федеральным законом от 16 мая 2007 г. № 76-ФЗ внесены изменения в порядок определения налоговой ставки в отношении доходов, получаемых в виде дивидендов. В соответствии с новой редакцией п. 3 ст. 224 НК РФ устанавливает налоговую ставку на доходы физических лиц — нерезидентов РФ в размере 30% в отношении всех доходов, полученных на территории РФ, за исключением доходов в виде дивидендов от долевого участия в российских организациях. По таким доходам налоговая ставка с 1 января 2008 г. устанавливается в размере 15% (ранее применялась ставка 30%).

Кроме того, уточнен п. 4 ст. 224 НК РФ. В соответствии с изменениями налоговая ставка 9% устанавливается в отношении доходов в виде дивидендов для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами.

По ставке 9% облагаются также доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления с ипотечным покрытием.

Налоговая ставка в размере 35% установлена в отношении следующих видов доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размера 4000 руб. за налоговый период;
- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения сумм, внесенных физическими лицами в виде страховых взносов, увеличенных страховщиками на сумму, рассчитанную исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ на момент заключения договора страхования;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на пять процентных пунктов в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ (за исключением доходов от материальной выгоды по целевым заемным (кредитным) средствам, полученным и израсходованным на новое строительство или приобретение жилого дома и квартиры).

Налоговая ставка 13% установлена для всех остальных доходов, которые не попадают под ставку 35, 30, 9%, в том числе и доходов от выигрышей в казино, игровых автоматах, тотализаторах, лотереях и иных подобных «трудовых» источников доходов.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные ставки. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода по всем доходам налогоплательщика, полученным в соответствующем налоговом периоде.

Налоговая база определяется в рублях и копейках, а сумма налога — в полных рублях.

Налоговые агенты обязаны вести учет выплачиваемых физическим лицам доходов по форме, установленной Министерством финансов России (форма № 1-НДФЛ), а также предоставлять в налоговый орган сведения о доходах физических лиц и о суммах удержанного налога в налоговом периоде ежегодно не позд-

нее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом (по форме № 2-НДФЛ).

Налоговые агенты обязаны удерживать начисленную сумму налогов непосредственно из доходов налогоплательщиков при их фактической выплате. При этом удержанная сумма налога не должна превышать 50% суммы выплат.

Если у налогового агента нет возможности удержать налог в течение 12 месяцев, то он обязан в течение месяца с момента возникновения соответствующих обязательств письменно сообщить об этом в налоговый орган по месту своего учета.

Индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, исчисление и уплату налога осуществляют самостоятельно. Сумма налога исчисляется на основании декларации и уплачивается не позднее 15 июля года, следующего за отчетным, с зачетом авансовых платежей от предполагаемого дохода.

Авансовые платежи данной категорией налогоплательщиков исчисляются налоговыми органами и вносятся на основании налоговых уведомлений:

1) за январь — июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

2) за июль — сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей;

3) за октябрь — декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере одной четвертой годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем 50%) увеличения или уменьшения дохода в налоговом периоде налогоплательщик обязан подать новую декларацию. В этом случае налоговый орган производит перерасчет авансовых платежей.

Налоговая декларация — это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и производственных расходах, источниках доходов, налоговых льгот и исчисленной сумме налога и других данных, связанных с исчислением и уплатой налога в соответствии со ст. 229 НК РФ. Она подается в налоговый орган по месту учета налогоплательщика на бланке, установленной формы. Налоговую декларацию представляют не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налоговый кодекс делит физических лиц — налогоплательщиков на две категории:

- на налогоплательщиков, обязанных представлять налоговую декларацию;
- на лиц, имеющих право представлять налоговую декларацию.

К налогоплательщикам, обязанным подавать налоговые декларации, относятся лица, поименованные в ст. 227, 228 НК:

- индивидуальные предприниматели;
- частные нотариусы;
- другие лица, занимающиеся частной практикой;
- лица, получающие отдельные виды доходов, по которым применяются специальные правила расчета налогов, определенные ст. 212, 228 и др.

К числу таких видов доходов относятся:

- вознаграждения, полученные от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основе договоров гражданско-правового характера (в том числе договора найма или аренды любого имущества);
- доходов от продажи имущества, принадлежащего физическим лицам на правах собственности;
- доходы физических лиц — резидентов РФ, полученных от источников за пределами РФ;
- другие доходы, при получении которых не был удержан налог (в том числе доход от выигрышей в лотерею, тотализаторах, игорных автоматах, казино, в виде подарков, полученных от организации и т.п.).

К лицам, имеющим право на представление декларации, относятся все налогоплательщики, которые хотят получить:

- стандартные налоговые вычеты, которые по разным причинам не были предоставлены или были предоставлены в меньшем размере;
- социальные налоговые вычеты;
- имущественные налоговые вычеты;
- профессиональные налоговые вычеты.

Лица, имеющие право на предоставление декларации, представляют ее в те же сроки, т.е. не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В соответствии с федеральным законом № 216-ФЗ список лиц, обязанных предоставлять налоговую декларацию, определенный п. 1 ст. 228 НК РФ, дополнен следующими категориями налогоплательщиков:

- физические лица, получившие доход в виде вознаграждения, выплаченного им как наследникам авторов произведений культуры, науки, литературы, искусства;
- физические лица, получившие доход в порядке дарения в денежной и натуральных формах.

Суммы налога, не удержанные с физических лиц или удержанные налоговыми агентами не полностью, взыскиваются с физических лиц до их полного погашения.

Взыскание налога, пеней и штрафов с физических лиц налоговыми органами производится в судебном порядке.

За непредставление или несвоевременное представление налоговой декларации установлена ответственность в соответствии со ст. 119 НК РФ и ст. 15.5 КоАП РФ.

Вопросы для самоконтроля

1. Кто является плательщиком налога на доходы физических лиц?
2. Кто из физических лиц является налоговым резидентом и как это определить?
3. Что является объектом налогообложения для налоговых резидентов и для нерезидентов?
4. Что такое налоговая база и как она определяется?
5. Что является доходом, полученным в виде материальной выгоды?
6. Что такое «налоговый период» и кем он устанавливается?
7. В связи с отсутствием денежных средств в январе 2009 г. предприятие производит оплату труда своим работникам товарами собственного производства. В каком порядке облагаются доходы физических лиц, полученные в натуральной форме?
8. Будут ли облагаться налогом на доходы денежные средства, полученные физическим лицом по завещанию в порядке наследования?
9. Подлежит ли налогообложению стоимость единых проездных билетов, приобретаемых для сотрудников организации по приказу руководителя?
10. На какие виды доходов не распространяются стандартные, социальные, имущественные вычеты?
11. Кем предоставляется стандартный вычет?
12. Кем предоставляются социальный, имущественный и профессиональные вычеты?
13. Предоставляется ли родителям стандартные налоговые вычеты на обучение студентов дневной формы обучения, имеющих самостоятельный источник дохода?
14. Имеет ли право физическое лицо воспользоваться несколькими видами социальных налоговых вычетов?
15. В каком порядке следует исчислять сумму налога в отношении различных видов выплат?
16. Каковы налоговые ставки налога на доходы физических лиц?

3.6. Налоги и сборы за пользование природными ресурсами

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)

Этот налог регулируется положениями главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», введенной в действие Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ. Одновременно с его введением отменены существовавшие до 2002 г. плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, акциз на нефть и стабильный газовый конденсат.

В 2009 г. исполнится семь лет с момента введения этого налога, при чем в настоящее время он является одним из самых важных бюджетообразующих доходных источников.

Изменения в порядок исчисления и уплаты были внесены Федеральным законом «О внесении изменений в главу 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» от 27 июля 2006 г. № 151-ФЗ, а также Федеральным законом «О внесении изменений в главы 21, 23, 24, 25 и 26 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 22 июля 2008 г. № 158-ФЗ.

Кратко рассмотрим основные элементы этого налога:

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством РФ признаны *пользователями недр* (ст. 334 НК РФ) и осуществляющие добычу полезных ископаемых на территории РФ, а также на ее континентальном шельфе (ст. 6 Закона РФ «О недрах» от 21 февраля 1992 г. № 2395-1). Плательщик налога на добычу полезных ископаемых подлежит постановке на налоговый учет в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии или разрешения на пользование участком недр по месту нахождения этого участка недр. Однако если добыча полезных ископаемых осуществляется на континентальном шельфе РФ, то в таком случае встать на учет в качестве налогоплательщиков необходимо по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Объектом обложения являются полезные ископаемые, добытые из недр на участке, предоставленном в пользование на основании лицензии или соглашения о разделе продукции (СРП), а также полезные ископаемые, извлеченные из отходов или по-

теперь добывающего производства, при условии, что такое извлечение подлежит лицензированию.

Перечень полезных ископаемых, облагаемых НДС, приведен в п. 2 ст. 337 НК РФ. Важнейшими из них являются антрацит, каменный и бурый уголь, торф, нефть, газовый конденсат, товарные руды черных и цветных металлов, горно-химическое неметаллическое сырье, сырье, используемое в строительной индустрии, а также камнесамоцветное сырье.

Перечень полезных ископаемых, добыча которых не облагается налогом, приведен в п. 2 ст. 336 НК РФ. Не признается объектом обложения добыча общераспространенных полезных ископаемых и подземных вод, не состоящих на государственном балансе запасов полезных ископаемых и которые добыты индивидуальными предпринимателями в целях собственного потребления. Добытые минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы также не подлежат налогообложению.

Налоговая база представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых, которая определяется налогоплательщиком самостоятельно и отдельно по каждому виду добытого полезного ископаемого. Стоимость добытого полезного ископаемого рассчитывается как *произведение количества добытого полезного ископаемого на стоимость его единицы*.

Количество добытого полезного ископаемого может быть определено двумя возможными методами:

- *прямым*, т.е. при помощи измерительных средств и устройств;
- *косвенным*, исходя из содержания полезного ископаемого в минеральном сырье.

Последний способ может применяться только в случае невозможности определения количества добытых полезных ископаемых прямым методом. Применяемый метод необходимо закрепить в учетной политике организации.

Определение стоимости добытых полезных ископаемых также является элементом формирования налоговой базы. Оценить стоимость добытого полезного ископаемого, налогоплательщик должен *самостоятельно одним из трех возможных способов*:

1) в соответствии со сложившейся у плательщика ценой реализации за налоговый период и без учета государственных субвенций; это означает, что при таком способе организации должны уменьшить свою выручку на сумму средств, полученных из бюджета;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Стоимость эта формируется исходя из прямых и косвенных расходов, признаваемых при налогообложении прибыли.

Прямые расходы подлежат распределению между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства (ст. 319 НК РФ).

Налоговым периодом является календарный год.

Налоговые ставки установлены для каждого вида полезного ископаемого отдельно.

Нулевая ставка применяется в отношении добытых полезных ископаемых, перечень которых содержится в ст. 342 п. 1 НК РФ.

С 1 января 2007 г. по НДС введена налоговая ставка 0% при добыче нефти для вновь осваиваемых месторождений на участках недр, расположенных в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области и Красноярского края. Эта ставка применяется только до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн т. на соответствующем участке недр, а также если срок разработки запасов такого рода участка не превышает или равен 10 годам с даты государственной регистрации лицензии — для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и 15 годам — для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения и добычи полезных ископаемых.

С 1 января 2009 г. «налоговые каникулы» распространены на месторождения, расположенные севернее Северного полярного круга (в границах внутренних вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ), в Азовском и Каспийском морях, на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал. Однако эта льгота предоставляется, если будут установлены два критерия:

- 1) объем накопленной добычи нефти — от 10 до 35 млн т;
- 2) временный период, равный 7, 10, 12 или 15 годам в зависимости от вида лицензии или от месторасположения месторождения.

Также с 1 января 2007 г. введен коэффициент (Св), характеризующий степень выработанности конкретного участка недр. Корректировка налоговой ставки на коэффициент Св должна способствовать продлению сроков рентабельности разработки

месторождений с большей степенью выработанности и высокой стоимостью добычи.

Уплата НДС с коэффициентом 0,7 применяется, если налогоплательщик осуществил поиск и разработку месторождений за счет собственных средств.

Статьей 5 Федерального закона № 126-ФЗ от 8 августа 2001 г. был установлен особый порядок расчета НДС при добыче нефти. В период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2006 г. налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определялась как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Налоговая ставка при добыче нефти составляет 419 руб./т. При этом указанная ставка применяется с коэффициентом, характеризующем динамику мировых цен на нефть сорта «Юралс» (Кц).

Величина этого коэффициента до 1 января 2009 г. ежемесячно определялась налогоплательщиком по формуле

$$Кц = (Ц - 9) \cdot P/261,$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен сорта нефти «Юралс» в долларах США за баррель;

P — среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого Банком России.

С 1 января 2009 г. указанный коэффициент определяется по формуле

$$Кц = (Ц - 15) \cdot P/261.$$

Также по твердой ставке облагается и добыча природного газа. С 1 января 2006 года она составляет 147 руб. за 1000 м³ горючего природного газа, добытого из всех месторождений углеводородного сырья. При этом газовый конденсат облагается по ставке 17,5%.

Порядок исчисления и уплаты следующий: сумма НДС исчисляется по итогам каждого отчетного периода по каждому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного в пользование налогоплательщику. Сумма НДС уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Система платежей при пользовании недрами

Система платежей в сфере недропользования, которая определена ст. 39 Закона РФ «О недрах», включает:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии;

- регулярные платежи за пользование недрами;
- плату за геологическую информацию о недрах;
- сбор за участие в конкурсе (аукционе);
- сбор за выдачу лицензий.

Разовые платежи уплачиваются пользователями недр, получившими право (лицензию) на их использование, при наступлении определенных событий, оговоренных в лицензии. При этом минимальные (стартовые) размеры разовых платежей за пользование недрами устанавливаются в размере не менее 10% от величины суммы налога на добычу полезных ископаемых в расчете на среднегодовую проектную мощность добывающей организации. Окончательные размеры таких платежей устанавливаются по результатам конкурса (аукциона) и фиксируются в лицензии на пользование недрами. Уплата разовых платежей производится в порядке, установленном в лицензии на недропользование.

Регулярные платежи за пользование недрами определены ст. 43 Закона «О недрах». Они взимаются за предоставление пользователям недр исключительных прав на поиск и оценку месторождений полезных ископаемых, их разведку и т.д. Регулярные платежи за пользование недрами взимаются с пользователей недр отдельно по каждому виду работ.

Плата за геологическую информацию о недрах взимается с добывающих предприятий, использующих геологическую информацию о недрах, полученную в результате государственного геологического изучения недр от федерального органа управления государственным фондом недр. Согласно постановлению Правительства РФ от 25 января 2002 г. № 57 минимальный размер платы за геологическую информацию о недрах составляет 10 тыс. руб.

Сбор за участие в конкурсе (аукционе) и сбор за выдачу лицензий определяются ст. 42 Закона «О недрах». Сбор за участие в конкурсе вносится всеми его участниками и является одним из условий регистрации заявки. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, проведение и подведение итогов конкурса, оплату труда привлекаемых экспертов. Сбор за выдачу лицензий на пользование недрами вносится пользователями недр при выдаче указанной лицензии. Сумма сбора определяется исходя из стоимости затрат на подготовку, оформление и регистрацию выдаваемой лицензии.

Платежи за пользование лесным фондом

Статья 103 Лесного кодекса устанавливает **два вида платежей за пользование лесным фондом**:

- лесные подати;
- арендную плату.

Лесные подати взимаются при краткосрочном пользовании участками лесного фонда, а *арендная плата* — когда участки лесного фонда передаются в аренду на срок до 99 лет для осуществления одного или нескольких видов лесопользования.

Порядок взимания лесных податей урегулирован ст. 104 ЛК РФ. Они взимаются за следующие виды пользования лесными ресурсами:

- 1) заготовка древесины;
- 2) заготовка живицы;
- 3) заготовку второстепенных лесных ресурсов (пни, кора и т.п.);
- 4) побочное лесопользование (сенокошение, выпас скота, заготовка древесных соков и сбор ягод);
- 5) пользование участками лесного фонда для нужд охотничьего хозяйства;
- 6) для научно-исследовательских целей;
- 7) для культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей.

Плательщиками лесных податей выступают все пользователи лесным фондом, как юридические, так и физические лица, за исключением арендаторов. *Ставки* лесных податей устанавливаются за единицу лесного ресурса (1 м³ древесины) и содержатся в ст. 103 ЛК РФ.

Основным платежом в составе лесных податей является плата за древесину, отпускаемую на корню. *Объектом обложения* выступает объем древесины, заготавливаемый лесопользователем в плотных кубических метрах. Конкретные ставки лесных податей должны быть не ниже минимальных ставок, которые устанавливаются органами государственной власти субъектов Федерации. Владельцы лесного фонда самостоятельно рассчитывают сумму платы за древесину, отпускаемую на корню, на основании установленных ставок и объемов древесины в плотных кубических метрах, определяемых в ходе оценки леса.

Сумма платы отражается в двух документах: в ведомости материально-денежной оценки лесосеки и лесорубочном билете.

Для лесопользователей, заготавливающих древесину в больших объемах, установлены восемь сроков уплаты: 15 февраля —

15%, 15 марта — 15%, 15 апреля — 10%, 15 июня — 10%, 15 июля — 10%, 15 сентября — 15%, 15 ноября — 15%, 15 декабря — 15%.

Мелкий отпуск леса до 500 м³. производится по ордерам. В этом случае плата вносится полностью при получении ордера. При аренде участков лесного фонда арендаторы вносят арендную плату. Ее размер, порядок, условия и сроки внесения определяются договором аренды участка лесного фонда (ст. 105 ЛК РФ).

Плата за негативное воздействие на окружающую среду.

Плата за негативное воздействие на окружающую среду не является в чистом виде налоговым платежом, так как платежной базой является объем загрязнений и вредных воздействий, т.е. ущерб окружающей среде.

Данный платеж регулируется Федеральным законом № 7-ФЗ от 10 января 2002 г.

Объектом платежа являются виды вредного воздействия на окружающую природную среду, к которым относятся:

- выброс в атмосферу загрязняющих веществ от стационарных и передвижных источников;
- сброс загрязняющих веществ в поверхностные и подземные водные объекты;
- размещение отходов производства и потребления.

База начисления определяется отдельно для каждого вида платы. Выделяют три вида экологических платежей:

1) нормативная плата — это плата за загрязнение, фактические объемы которого не превышают допустимые нормативы;

2) лимитная плата — плата за загрязнение, фактические объемы которого превышают допустимые нормативы, но не более установленных лимитов;

3) сверхлимитная плата — плата за загрязнение, фактический объем которого превышает установленные лимиты.

Порядок исчисления платы дифференцируется в зависимости от вида платежа:

- нормативная плата определяется путем умножения соответствующих ставок платы за величину указанных видов загрязнения;
- лимитная плата определяется путем умножения соответствующих ставок платы на разницу между лимитными и предельно допустимыми объемами загрязнения;
- плата за сверхлимитное загрязнение определяется умножением ставок платы за загрязнение в пределах установ-

ленных лимитов на величину превышения фактических объемов загрязнения над установленными лимитами и умножением этих сумм на пятикратный повышающий коэффициент.

Расчет платы за выбросы в атмосферный воздух загрязняющих веществ и за сбросы в поверхностные и подземные воды представлен на рис. 3.7.

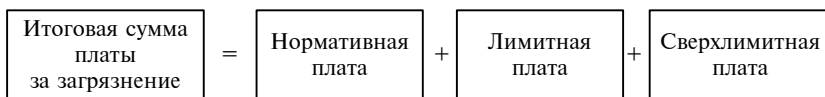


Рис. 3.7. Схема определения платы за загрязнение окружающей среды

Ставки базовых нормативов за негативное воздействие на окружающую среду, обычно установлены в рублях за 1 т выброса загрязняющего вещества.

Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов являются федеральными сборами, которые взимаются с 1 января 2004 г. на основании главы 25¹ НК РФ.

Плательщиками данных сборов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию на пользование объектами животного мира, либо лицензию на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, территориальном море, континентальном шельфе РФ и исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения данными сборами являются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, изъятие которых из среды обитания осуществляется на основании соответствующих лицензий.

Ставки сборов, а также **перечень объектов** животного мира и водных биологических ресурсов перечислены в ст. 333³ НК РФ. Ставки сбора за объект животного мира установлены в рублях за одно животное. Ставка сбора за объект водных биологических ресурсов — морских млекопитающих — установлена в рублях за одно млекопитающее.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится при получении *лицензии (разрешения) за пользование соответствующими объектами*. Плательщики сбора за пользование водными биологическими объектами уплачивают сумму сбора в виде разового и регулярного взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Разовый взнос выплачивается при получении лицензии на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяется как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса и уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия соответствующей лицензии.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиками налога на добычу полезных ископаемых?
2. Что входит в объект обложения НДС?
3. В чем особенности определения налоговой базы по НДС?
4. Каковы порядок и сроки уплаты НДС?
5. Какова система платежей за пользование недрами?
6. Каков состав платежей за пользование лесным фондом?
7. Что входит в группу объектов платежей за негативное воздействие на окружающую среду?
8. В чем особенности уплаты сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

3.7. Государственная пошлина

Государственная пошлина представляет собой *обязательный, действующий на всей территории России платеж*, взимаемый за совершение юридически значимых действий в отношении плательщиков, либо за выдачу документов уполномоченными органами или должностными лицами. Уплата государственной пошлины является необходимым основанием для указанных органов или должностных лиц осуществить соответствующие юридически значимые действия.

Уплачивается государственная пошлина в наличной или безналичной форме. Соответственно, полученные после уплаты пошлины платежное поручение или квитанция, должны быть представлены плательщиком вместе с комплектом документов, необходимых для осуществления в отношении него юридически значимых действий.

Плательщиками государственной пошлины являются:

- граждане Российской Федерации;
- юридические лица вне зависимости от форм собственности;
- иностранные граждане и иностранные организации;
- лица без гражданства, обращающиеся за совершением юридически значимых действий, выдачей документов, либо выступающие ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах, или по делам, рассматриваемым мировыми судьями. При обращении нескольких лиц, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается в полном размере в равных долях или долях, согласованных между ними. Если среди двух обратившихся одно лицо освобождено от уплаты пошлины, то ее размер уменьшается на половину, которую уплачивает лицо, не имеющее право на льготу.

Глава 25³ НК РФ регламентирует *порядок уплаты* государственной пошлины (размеры, льготы и особенности):

1) по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и мировыми судьями;

2) по делам, рассматриваемым в арбитражных судах;

3) по делам, рассматриваемым Конституционным Судом РФ, конституционными (уставными) судами субъектов РФ;

4) при совершении нотариальных действий;

5) при регистрации актов гражданского состояния;

6) при решении вопросов предоставления гражданства РФ, въезда в страну и выезда из нее;

7) при совершении действия федеральными исполнительными органами власти (в том числе за совершение действий по официальной регистрации программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы (определены также размеры и особенности уплаты государственной пошлины при осуществлении федерального пробирного));

8) при осуществлении государственной регистрации, в том числе рассмотрены особенности уплаты государственной пошлины при:

- выпуске ценных бумаг;
- государственной регистрации средств массовой информации;
- за право ввоза (временного вывоза) культурных ценностей;

- за право использования наименования «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц;
- за получение ресурса нумерации, т.е. совокупности или части вариантов нумерации, которые возможно использовать в сетях.

Льготы, т.е. освобождение от уплаты государственной пошлины, перечислены в ст. 333³⁵ НК РФ. Льготы предоставляются по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, арбитражных судах, а также для органов, совершающих нотариальные действия, и органов, осуществляющих государственную регистрацию актов гражданского состояния. От уплаты государственной пошлины освобождаются:

1) Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы, участники и инвалиды Великой Отечественной войны;

2) гражданин РФ, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных и топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является ветераном Великой Отечественной войны — за внесение дополнений, исправлений и уточнений по инициативе заявителя в материалы заявки на регистрацию до публикации соответствующих сведений в официальном бюллетене; за выдачу свидетельства о регистрации, связанную с внесением по инициативе заявителя изменений в материалы заявки; за регистрацию договора о полной передаче исключительных (имущественных) прав на программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральной микросхемы; за регистрацию договора о частичной передаче исключительных прав на программу для ЭВМ, базу данных и топологию интегральной микросхемы;

3) гражданин РФ, являющийся единственным автором программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральной микросхемы и правообладателем на нее, испрашивающим свидетельство о регистрации на свое имя, в случае, если такое физическое лицо является инвалидом, учащимся (воспитанником) образовательных учреждений (без учета форм собственности) — за совершение действий, перечисленных в предыдущем пункте;

4) физические лица, являющиеся авторами культурных ценностей, за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей.

Кроме, льгот, перечисленных в Налоговом кодексе РФ, ряд льгот регламентируется иными федеральными законами. От уплаты государственной пошлины также освобождены:

- жилищные и жилищно-строительные кооперативы, все члены которых полностью или частично внесли паевые взносы при преобразовании их в товарищества собственников жилья (ст. 14 Федерального закона «О введении в действие Жилищного кодекса Российской Федерации» от 29 декабря 2004 г. № 189-ФЗ);
- истцы по искам о возмещении вреда, причиненного ненадлежащей рекламой здоровью, имуществу, чести, достоинству и деловой репутации (ст. 31 Федерального закона «О рекламе» от 18 июля 1995 г. № 108-ФЗ);
- гражданский истец при предъявлении гражданского иска в уголовном деле (ст. 44 Уголовно-процессуального кодекса РФ);
- при рассмотрении в судах дел о защите прав и законных интересов ребенка (ст. 23 Федерального закона «Об основных гарантиях прав ребенка в Российской Федерации» от 24 июля 1998 г. № 124-ФЗ) и др.

Государственная пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме и является одним из видов бюджетных доходов. Сроки уплаты установлены по каждому совершенному действию: до подачи заявления, жалобы или выдачи документов, до совершения нотариальных действий и т.д.

До вступления в силу главы 25³ НК РФ уплата государственной пошлины осуществлялась в соответствии с Законом РФ «О государственной пошлине» от 9 декабря 1991 г. № 2005-1, который предусматривал, что законодательные (представительные) органы субъектов РФ и органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы в определенных пределах.

Федеральный закон от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ, которым в Налоговый кодекс РФ была включена глава 25³, указанной нормы не содержал.

Основные изменения внесены нормами главы 25³ НК РФ в регулирование государственной пошлины. Так, серьезно изменилось распределение поступлений от государственной пошлины в бюджеты различных уровней. Оплата за такие действия общегосударственного характера, как регистрация актов гражданского состояния, совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или отказом от него, въездом в Россий-

скую Федерацию и выездом из нее, выдача и обмен паспортов и др., с 1 января 2005 г. поступает в федеральный бюджет вместо местных, как было установлено ранее.

Местным бюджетам взамен были переданы поступления от государственной регистрации транспортных средств, внесение изменений в ранее выданные паспорта транспортных средств (ст. 15 НК РФ). Дополнительно, с 1 января 2005 г., была введена государственная пошлина за выдачу ордера на квартиру, поступления от которой направляются в местные бюджеты. Установлена фиксированная сумма государственной пошлины за выдачу разрешения на распространение наружной рекламы — 1500 руб. Ранее размер платы устанавливали органы местного самоуправления. Поступления от пошлины за государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним переданы в федеральный бюджет. Особенности уплаты государственной пошлины в зависимости от вида совершаемых юридически значимых действий, категории плательщиков либо от иных обстоятельств регулируются ст. 333²⁰, 333²², 333²⁵, 333²⁷, 333²⁹, 333³² и 333³⁴ НК РФ.

Иностранные организации и граждане уплачивают государственную пошлину в порядке и размерах, которые установлены соответственно для организаций и физических лиц РФ.

Уплаченная государственная пошлина *подлежит возврату частично или полностью в случаях:*

- внесения государственной пошлины в большем размере, чем это требуется по закону, за исключением случая, когда истец после принятия искового заявления уменьшил сумму иска;
- возвращения или отказа в принятии искового заявления, жалобы и иного обращения судами, а также отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными органами;
- прекращения производства по делу или оставления иска без рассмотрения, если спор не подлежит рассмотрению в суде общей юрисдикции (арбитражном суде), а также если истцом не соблюден установленный досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком либо когда иск предъявлен недееспособным лицом;
- отказа лиц, уплативших государственную пошлину, от совершения юридически значимого действия;
- отказа в выдаче как общегражданского, так и заграничного паспорта.

Государственная пошлина, внесенная за исправление и изменение акта гражданского состояния, за государственную регистрацию брака, за перемену фамилии, имени, отчества, возврату не подлежит, если акт впоследствии не был зарегистрирован.

Возврат государственной пошлины, уплаченной в федеральный бюджет, производится по заявлениям, подаваемым в налоговый орган, с приложением решения, справки суда об обстоятельствах, являющихся основанием для полного либо частичного возврата пошлины, а также платежные поручения или квитанции с отметкой банка, подтверждающие уплату государственной пошлины.

Государственная пошлина, подлежащая возврату, должна быть выдана гражданину или юридическому лицу в течение одного месяца со дня принятия решения о ее возврате соответствующим финансовым или налоговым органом.

Государственная пошлина уплачивается в рублях в банки, а также путем перечисления соответствующих сумм со счета плательщика, при этом прием государственной пошлины наличными деньгами осуществляется во всех случаях с выдачей квитанции установленной формы.

Иностранные лица могут уплачивать государственную пошлину через уполномоченных представителей в России, имеющих рублевые и валютные счета.

При определении размера государственной пошлины, установленного в кратном размере от минимального размера оплаты труда, учитывается установленный законом минимальный размер оплаты труда на день уплаты государственной пошлины.

Плательщик государственной пошлины имеет право *на зачет* излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины в счет суммы государственной пошлины, подлежащей уплате за совершение аналогичного действия.

По ходатайству заинтересованного лица предоставляется *отсрочка или рассрочка* уплаты государственной пошлины на срок до шести месяцев.

На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка.

Вопросы для самопроверки

1. Раскройте содержание понятия «государственная пошлина».
2. Кто является плательщиком государственной пошлины?
3. В каких случаях взимается государственная пошлина?
4. Как исчисляется государственная пошлина?

5. Перечислите основные категории физических лиц, которые имеют право пользоваться льготами при уплате государственной пошлины?
6. Каков порядок возврата государственной пошлины?
7. В каких случаях предоставляется отсрочка или рассрочка при уплате государственной пошлины?

3.8. Водный налог

Общая характеристика налога

Водный налог, при внешней ясности положений Налогового кодекса Российской Федерации, касающихся его уплаты, оказывается одним из самых сложных, когда дело касается определения объекта налогообложения. Поэтому основное место в данном параграфе уделено рассмотрению правового регулирования тех понятий, знание которых необходимо для правильного исчисления налога и информацию о которых достаточно сложно получить¹.

Водный налог появился в налоговой системе Российской Федерации в 2005 г. В 2004 г. среди других законов, изменяющих систему налогов в Российской Федерации, был принят Федеральный закон «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, изменений в статью 19 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 28 июля 2004 г. № 83-ФЗ, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов Российской Федерации». Он включил в часть вторую Налогового кодекса РФ новую главу 25.2, которая называется «Водный налог».

С введением водного налога с 1 января 2005 г. утратил силу Федеральный закон «О плате за пользование водными объектами» от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ.

Таким образом, в налоговой системе России с 1 января 2005 г. появился новый налог (ранее существовало понятие «плата за пользование водными объектами»), *отнесенный к федеральным налогам*.

Как сказано выше, для правильного определения объекта налогообложения необходимо иметь представление об основных понятиях, установленных иными отраслями законодательства, в частности водным.

Основным нормативным правовым актом в этой области является Водный кодекс Российской Федерации, который вступил в силу с 1 января 2007 г. Федеральный закон от 3 июня 2006 г.

¹ По состоянию на 12 марта 2009 г.

№ 73-ФЗ о введении в действие этого акта установил, что с 1 января 2007 г. признаются недействующими на территории Российской Федерации все законодательные акты Союза ССР, содержащие нормы, регулирующие водные отношения.

Предусмотрено, что водопользователи, осуществляющие использование водных объектов на основании решений Правительства Российской Федерации или решений органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации либо лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, соответственно принятых, выданных и заключенных до 1 января 2007 г., *сохраняют права долгосрочного или краткосрочного пользования водными объектами на основании лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами до истечения срока действия таких лицензий и договоров.*

Одновременно указанные водопользователи в соответствии с новым Водным кодексом Российской Федерации вправе будут с 1 января 2007 г. начать заключать договоры водопользования или обращаться с заявлениями о предоставлении водных объектов в пользование на основании решений о предоставлении водных объектов в пользование.

В случае таких обращений водопользователям предоставляется право по собственной инициативе изменить условия и сроки использования водных объектов, если они сочтут это нужным.

При этом условия и сроки использования водных объектов могут быть изменены только по инициативе водопользователей.

В отношении обособленных водных объектов, под которыми с 1 января 2007 г. будут пониматься пруды, обводненные карьеры, установлены следующие правила:

1) земельные участки, в границах которых расположены пруд, обводненный карьер, являются собственностью Российской Федерации, если указанные водные объекты находятся на территориях двух и более субъектов Российской Федерации или указанные земельные участки отнесены федеральными законами к федеральной собственности;

2) земельные участки, которые не находятся в собственности Российской Федерации и в границах которых расположены пруд, обводненный карьер, являются собственностью субъектов Российской Федерации, если указанные водные объекты находятся на территориях двух и более муниципальных районов, городских округов или указанные земельные участки отнесены федеральными законами к собственности субъектов Российской Федерации;

3) земельные участки, которые не находятся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, граждан,

юридических лиц и в границах которых расположены пруд, обводненный карьер, являются собственностью муниципальных районов, если указанные водные объекты находятся на территориях двух и более поселений или указанные земельные участки находятся на территориях муниципальных районов вне границ поселений;

4) земельные участки, которые не находятся в собственности Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных районов, граждан, юридических лиц и в границах которых расположены пруд, обводненный карьер, являются собственностью поселений, городских округов.

Под земельными участками, в границах которых расположены пруд, обводненный карьер, понимаются земельные участки, в состав которых входят земли, покрытые поверхностными водами, в пределах береговой линии.

Информация о предоставлении водных объектов в пользование будет размещаться на официальном сайте уполномоченного Правительством РФ федерального органа исполнительной власти в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» в течение шести месяцев со дня введения в действие Водного кодекса РФ.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации (т.е. юридически обусловленную деятельность, связанную с использованием водных объектов).

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица, осуществляющие водопользование на основании договоров водопользования или решений о предоставлении водных объектов в пользование, соответственно заключенных и принятых после введения в действие Водного кодекса Российской Федерации (ст. 333.8 НК РФ).

Объекты налогообложения

Объектами налогообложения водным налогом являются такие *виды водопользования*:

- 1) забор воды из водных объектов;
- 2) использование акватории¹ водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях;

¹ Акватория — водное пространство в пределах естественных, искусственных или условных границ (ст. 1 Водного кодекса РФ).

3) использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;

4) использование водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

1) забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы¹, а также термальных вод;

2) забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности², а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;

3) забор воды из водных объектов для санитарных, экологических и судоходных попусков;

4) забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река — море)³ плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;

5) забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства⁴ и воспроизводства водных биологических ресурсов⁵;

¹ Лечебные ресурсы — минеральные воды, лечебные грязи, рапа лиманов и озер, лечебный климат, другие природные объекты и условия, используемые для лечения и профилактики заболеваний и организации отдыха. Лечебные свойства природных объектов и условий устанавливаются на основании научных исследований, многолетней практики и утверждаются федеральным органом исполнительной власти, ведающим вопросами здравоохранения (ст. 1 Федерального закона «О природных лечебных ресурсах, лечебно-оздоровительных местностях и курортах» от 23 февраля 1995 г. № 26-ФЗ).

² Пожарная безопасность — состояние защищенности личности, имущества, общества и государства от пожаров — ст. 1 Федерального закона «О пожарной безопасности» от 21 декабря 1994 г. № 69-ФЗ (с изм. и доп.).

³ 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).

⁴ Рыбоводство (аквакультура) — деятельность по содержанию и разведению, в том числе выращиванию, водных биоресурсов в полувольных условиях или искусственно созданной среде обитания и в предусмотренных настоящим Федеральным законом случаях по добыче (вылову) данных водных биоресурсов (ст. 1 Федерального закона «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ).

⁵ Водные биологические ресурсы — рыбы, водные беспозвоночные, водные млекопитающие, водоросли, другие водные животные и растения, находящиеся в состоянии естественной свободы. Сохранение водных биоресурсов — поддержание водных биоресурсов или их восстановление до уровней, при которых могут быть обеспечены максимальная устойчивая добыча (вылов) водных биоресурсов и их биологическое разнообразие, посредством осуществления на основе научных данных мер по изучению, охране, воспроизводству, рациональному использованию водных биоресурсов и охране среды их обитания (ст. 1 Федерального закона от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов»).

6) использование акватории водных объектов для плавания на судах¹, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;

7) использование акватории водных объектов 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 вод², а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

8) использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов³ и других природных ресурсов⁴, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

9) использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

10) использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей;

11) использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

¹ Судно — самоходное или несамходное плавучее сооружение, 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).

² С 1 января 2007 г. введено понятие «негативное воздействие вод» — затопление, подтопление, разрушение берегов водных объектов, заболачивание и другое негативное воздействие на определенные территории и объекты (ст. 1 Водного кодекса РФ от 3 июня 2006 г.).

³ Государственный мониторинг водных объектов представляет собой систему наблюдений, оценки и прогноза изменений состояния водных объектов, находящихся в федеральной собственности, собственности субъектов Российской Федерации, собственности муниципальных образований, собственности физических лиц, юридических лиц (ст. 30 Водного кодекса РФ).

⁴ Природные ресурсы — компоненты природной среды, природные объекты и природно-антропогенные объекты, которые используются или могут быть использованы при осуществлении хозяйственной и иной деятельности в качестве источников энергии, продуктов производства и предметов потребления и имеют потребительскую ценность (ст. 1 Федерального закона «Об охране окружающей среды» от 10 января 2002 г. № 7-ФЗ).

12) особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

13) забор воды из водных объектов для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища)¹, полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков², земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

14) забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод³;

15) использование акватории водных объектов для рыболовства⁴ и охоты.

Налоговая база и особенности ее определения

По каждому виду водопользования **налоговая база** определяется *отдельно по конкретному водному объекту*.

В случае, если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке. (например, 1000 м³ волжской воды в Северном экономическом районе «стоит» 300 руб., а в Центральном экономическом районе — 288 руб.).

При заборе воды налоговая база определяется следующим образом — объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период (п. 2 ст. 333.10 НК РФ).

¹ Землями сельскохозяйственного назначения признаются земли за границами населенного пункта, предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей (ст. 77 Земельного кодекса РФ).

² Дачный земельный участок — земельный участок, предоставленный гражданину или приобретенный им в целях отдыха с правом возведения жилого строения без права регистрации проживания в нем или жилого дома с правом регистрации проживания в нем и хозяйственных строений и сооружений, а также с правом выращивания плодовых, ягодных, овощных, бахчевых или иных сельскохозяйственных культур и картофеля (ст. 1 Федерального закона «О садоводческих, огороднических и дачных некоммерческих объединениях граждан» от 15 апреля 1998 г. № 66-ФЗ).

³ Дренажные воды — воды, отвод которых осуществляется дренажными сооружениями для сброса в водные объекты (ст. 1 Водного кодекса РФ).

⁴ Рыболовство — деятельность по добыче (вылову) водных биоресурсов и в предусмотренных настоящим Федеральным законом случаях по приемке, обработке, перегрузке, транспортировке, хранению и выгрузке уловов водных биоресурсов, производству рыбной и иной продукции из водных биоресурсов (ст. 1 Федерального закона «О рыболовстве и сохранении водных биологических ресурсов» от 20 декабря 2004 г. № 166-ФЗ).

Объем воды, забранной из водного объекта, определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журнале первичного учета использования воды. При отсутствии таких приборов объем забранной воды определяется исходя из времени работы и производительности технических средств.

При невозможности определения объема забранной воды по времени работы и производительности технических средств он определяется исходя из норм водопотребления.

Налоговая база при *использовании акватории* (за исключением лесосплава в плотках и кошелях) определена как площадь предоставленного водного пространства (п. 3 ст. 333.10 НК РФ).

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

Налоговая база *при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики* определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии (п. 4 ст. 333.10 НК РФ).

Налоговая база при использовании водных объектов *для целей сплава древесины в плотках и кошелях* определяется следующим образом: произведение объема древесины, сплавляемой в плотках и кошелях за налоговый период (т.е. квартал), рассчитанный в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100 (п. 5 ст. 333.10 НК РФ).

Налоговые ставки

Налоговые ставки при уплате водного налога определяются по состоянию на 12 марта 2009 г. (табл. 3.18—3.23).

Как видно из табл. 3.18, максимальные налоговые ставки установлены для Северо-Кавказского экономического района, на втором месте находится Уральский экономический район и на третьем идет Восточно-Сибирский, в котором наибольшую стоимость будут платить пользователи воды озера Байкал. Например, 1000 м³ волжской воды в Северном экономическом районе стоит 300 руб., а в Центральном экономическом районе — 288 руб. До введения водного налога плата за эту воду была соответственно 152 и 193 руб. 1000 м³ амурской воды «стоит» 264 руб. До 1 января 2005 г. ее максимальная стоимость составляла 178 руб. 1000 м³ из озера Байкал с 1 января 2005 г. стоит 576 руб., а раньше — 370 руб.

Таблица 3.18. Налоговые ставки при заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования

<i>Экономический район</i>	<i>Бассейн реки, озера</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м³ воды, забранной</i>	
		<i>Из поверхностных водных объектов</i>	<i>Из подземных водных объектов</i>
1	2	3	4
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312
	Прочие реки и озера	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342
Северо-Кавказский	Дон	390	486
	Кубань	480	570
	Самур	480	576
	Сулак	456	540
	Терек	468	558
	Прочие реки и озера	540	654
Уральский	Волга	294	444
	Обь	282	456
	Урал	354	534
	Прочие реки и озера	306	390
Западно-Сибирский	Обь	270	330
	Прочие реки и озера	276	342
Восточно-Сибирский	Амур	276	330
	Енисей	246	306
	Лена	252	306
	Обь	264	348
	Озеро Байкал и его бассейн	576	678
	Прочие реки и озера	282	342

Окончание табл. 3.18

1	2	3	4
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336

Таблица 3.19. Ставки налога при заборе воды из территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования

<i>Море</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. м³ морской воды</i>
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80
Лаптевых	4,68
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	5,64
Охотское	7,68
Японское	8,04

Как видно из табл. 3.19, наиболее «дорогими» для пользователей являются южные моря.

Еще раз подчеркнем, что указанные в вышеприведенных таблицах ставки налога применяются при заборе воды в пределах установленных лимитов.

Таблица 3.20. Ставки налога при использовании акватории поверхностных водных объектов за исключением сплава древесины в плотях и кошелях

<i>Экономический район</i>	<i>Налоговая ставка (тыс. руб. в год) за 1 км² используемой акватории</i>
Северный	32,16
Северо-Западный	33,96
Центральный	30,84
Волго-Вятский	29,04
Центрально-Черноземный	30,12
Поволжский	30,48
Северо-Кавказский	34,44
Уральский	32,04
Западно-Сибирский	30,24
Восточно-Сибирский	28,20
Дальневосточный	31,32
Калининградская область	30,84

По данным табл. 3.20, здесь пальму первенства держат Поволжский, Северо-Западный и Северо-Кавказский районы.

Таблица 3.21. Ставки налога при использовании акватории территориального моря Российской Федерации и внутренних морских вод

<i>Море</i>	<i>Налоговая ставка (тыс. рублей 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
Карское	15,72
Лаптевых	15,12
Восточно-Сибирское	15,00
Чукотское	14,04
Берингово	26,16
Тихий океан (в пределах территориального моря Российской Федерации)	29,28
Охотское	35,28
Японское	38,52

Как свидетельствуют данные табл. 21.1, наиболее «дорогостоящими» для пользователей станут воды южных морей — Черного, Каспийского, Азовского.

Таблица 3.22. Ставки налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики

<i>Бассейн реки, озера, моря</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. кВт · ч электроэнергии</i>
1	2
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76
Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88

Окончание табл. 3.22

1	2
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4,80

В табл. 3.22 обращает на себя внимание тот факт, что наибольшая цена будет у электроэнергии, вырабатываемой на сибирских реках, а также в северных районах страны.

Повышение налога и обложение электроэнергетики неизбежно приводит к повышению тарифов на электроэнергию, в том числе бытовую.

Таблица 3.23. Ставки налога при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях

<i>Бассейн реки, озера, моря</i>	<i>Налоговая ставка в рублях за 1 тыс. куб. м сплаваемой в плотях 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
Амур	1476,0
Волга	1636,8
Енисей	1585,2
Лена	1646,4
Обь	1576,8
Прочие реки и озера, по которым осуществляется сплав древесины в плотях и кошелях	1183,2

Из табл. 3.23 явствует, что в первую очередь выделяются водоемы Северо-Западного экономического района и река Волга.

При заборе воды сверх установленных квартальных лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения увеличиваются в 5 раз. В случае отсутствия у налогоплательщика утвержденных квартальных лимитов квартальные лимиты определяются расчетно как одна четвертая утвержденного годового лимита.

Ставка водного налога при заборе воды для водоснабжения населения устанавливается в размере 70 руб. за 1000 м³ воды.

Налоговый период. Исчисление и уплата налога

Налоговым периодом по данному виду налога является *квартал*.

Налог подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (то есть, не позднее 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января).

Налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно как *произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки*. Подлежащий уплате налог представляет собой сумму, полученную в результате сложения размеров налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

Налоговая декларация подается в налоговый орган по месту нахождения объекта налогообложения¹. При этом налогоплательщики, отнесенные к категории крупнейших, представляют налоговые декларации (расчеты) в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Водный налог уплачивается и налогоплательщиками — иностранными лицами, подпадающими под его условия. Но эта категория плательщиков налога обязана представлять копию налоговой декларации в налоговую инспекцию по месту нахождения органа, выдавшего лицензию на водопользование.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является налогоплательщиком водного налога?
2. Какой налоговый период установлен по данному виду налога?
3. В какой срок должен быть уплачен налог?
4. В какой налоговый орган подается налоговая декларация по водному налогу?
5. В какой налоговый орган подают налоговую декларацию налогоплательщики, отнесенные к крупнейшим налогоплательщикам?

¹ Из этого следует, что налогоплательщик должен встать на учет в налоговых органах как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения объекта налогообложения.

Приложение

ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА

ПИСЬМО

от 20 июля 2005 г.

№ ГВ-6-21/607

О направлении разъяснений росводресурсов и роснедр по коллекторно-дренажным и шахтно-рудничным подземным водам

Федеральная налоговая служба направляет для сведения и использования в работе письмо Федерального агентства по недропользованию от 26 мая 2005 г. № ПС-03-26/2833 и письмо Федерального агентства водных ресурсов от 15 июня 2005 г. № МС-02-31/1667 по вопросу определения понятий шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных подземных вод.

При этом обращаем внимание, что при принятии решения по конкретным налогоплательщикам и конкретным случаям осуществления забора шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных подземных вод необходимо руководствоваться сведениями о категории (виде) забираемых вод, отраженными в соответствующей лицензии, выданной водопользователю, или условиях водопользования к ней. При необходимости, в частности в случае отсутствия в лицензии четких указаний на конкретную категорию (вид) забираемых подземных вод, следует запрашивать территориальные органы Росводресурсов и Роснедр о подтверждении (опровержении) выдачи соответствующему водопользователю лицензии именно в целях забора указанной категории (вида) подземных вод.

Доведите изложенное до нижестоящих налоговых органов и налогоплательщиков.

*Главный государственный советник
налоговой службы В.В. ГУСЕВ*

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ВОДНЫХ РЕСУРСОВ

ПИСЬМО

от 15 июня 2005 г.

№ МС-02-31/1667

Федеральное агентство водных ресурсов сообщает следующее.

Понятия «коллекторно-дренажные» и «шахтно-рудничные воды» законодательством Российской Федерации не определены.

Между тем в соответствии со ст. 1 Водного кодекса Российской Федерации понятие дренажная вода определено как «вода, собираемая дренажными сооружениями и сбрасываемая в водные объекты».

Одновременно с этим, Политехническим словарем (редакция А.Ю. Ишлинского, Москва, 1980) дано определение коллектора как собирателя, а ГОСТом 19185-73 — дренажа как устройства для сбора и отвода профильтровавшихся и подземных вод.

В практике сооружениями для отвода дренажных вод являются коллектора, непосредственно отводящие профильтровавшиеся и подземные воды в водные объекты и собственно дрены, собирающие эти воды. Отсюда складывается понятие «коллекторно-дренажные воды».

Понятие «шахтно-рудничные воды» также включает сочетание двух определений «шахтные воды» и «рудничные воды».

Согласно Геологическому словарю (издательство «Недра», Москва, 1978) «шахтные воды» — это подземная (иногда поверхностная) вода, проникающая в горные выработки (шахты, карьеры) угольных месторождений и оказывающая определенное влияние на условия вскрытия и эксплуатации месторождений полезных ископаемых. При разработке рудных месторождений подземные воды называют «рудничными водами».

*Заместитель Руководителя
М.В.СЕЛИВЕРСТОВА*

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО НЕДРОПОЛЬЗОВАНИЮ

ПИСЬМО

от 26 мая 2005 г.

№ ПС-03—26/2833

О подземных шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных водах

Федеральное агентство по недропользованию рассмотрело обращение Федеральной налоговой службы и сообщает следующее.

Понятие «коллекторно-дренажные воды» является синонимом понятия «дренажные воды», так как согласно ст. 1 гл. 1 раздела 1 Водного кодекса Российской Федерации от 16 ноября 1995 года № 167-ФЗ (принят ГД РФ 18 октября 1995 г.) (ред. от 29 декабря 2004 г.) «дренажные воды — вода, собираемая дренажными сооружениями и сбрасываемая в водные объекты», а дренажные сооружения представляют собой совокупность дрен и коллекторов, отсюда и термин — «коллекторно-дренажные воды».

Понятие «шахтно-рудничные воды» включает в себя, строго говоря, два термина: «шахтные воды» и «рудничные воды».

Согласно Геологическому словарю (изд. «Недра», М., 1978) «шахтные воды» — это подземная (иногда поверхностная) вода, проникаю-

шая в горные выработки (шахты, карьеры) угольных месторождений и оказывающая определенное влияние на условия вскрытия и эксплуатации месторождений полезных ископаемых. При разработке рудных месторождений подземные воды называют «рудничными водами».

*Заместитель Руководителя
П.В.САДОВНИК*

ПРЕЗИДИУМ ВЫСШЕГО АРБИТРАЖНОГО СУДА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

от 9 декабря 2008 г.

№ 10019/08

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в составе:

председательствующего — Председателя Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации Иванова А.А.;

членов Президиума: Валявиной Е.Ю., Витрянского В.В., Вышняк Н.Г., Горячевой Ю.Ю., Завьяловой Т.В., Исайчева В.Н., Козловой О.А., Першутова А.Г., Сарбаша С.В., Слесарева В.Л., Юхнея М.Ф. —

рассмотрел заявление Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда Хабаровского края от 14 декабря 2007 г. по делу № А73-11513/2007-45 и постановления Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14 апреля 2008 г. по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя — Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска — Головкина О.А., Дворяк Н.М., Сенина М.Г.

Заслушав и обсудив доклад судьи Вышняк Н.Г. и объяснения представителей участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Открытым акционерным обществом «Хабаровский речной торговый порт» (далее — общество), осуществляющим пользование акваторией реки Амур в районе Владимировского месторождения нерудных строительных материалов для добычи песка и песчано-гравийной смеси на основании лицензии на водопользование ХАБ № 00043, действующей до 1 января 2023 г., поданы налоговые декларации по водному налогу за IV квартал 2006 г. и I квартал 2007 г., где к уплате указаны 534 руб. и 505 руб. соответственно. Суммы этого налога начислены с учетом фактически используемой в названных налоговых периодах площади водного пространства и реальной возможности использовать в осенне-зимний период водный объект для добычных работ.

По результатам камеральной проверки налоговых деклараций Инспекция Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска (далее — инспекция) признала суммы налога заниженными и вынесла решения от 21 июня 2007 г. № 1152 и от 5 октября 2007 г. № 1347, которыми общество привлечено к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Кодекс), в виде взыскания 1402 руб. 80 коп. и 1478 руб. 60 коп. штрафов. Этими же решениями обществу предложено уплатить 7 014 руб. и 7 043 руб. водного налога и 359 руб. 19 коп. и 401 руб. 34 коп. пеней.

Принимая решения, инспекция исходила из того, что обязанность по уплате водного налога возникает в связи с предоставлением права пользования водными объектами, корректировка же налоговой базы в зависимости от сезонных условий использования водных объектов и размера фактически используемой площади акватории налоговым законодательством не предусмотрена.

Общество обратилось в арбитражный суд с требованием о признании недействительными этих решений инспекции.

Решением Арбитражного суда Хабаровского края от 14.12.2007 заявленное требование удовлетворено.

Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановлением от 14 апреля 2008 г. решение суда оставил в силе.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора указанных судебных актов инспекция просит их отменить, ссылаясь на неправильное применение судами норм материального права.

В отзыве на заявление общество просит оставить эти судебные акты без изменения как соответствующее нормам налогового законодательства, считая, что обязанность по уплате налога возникает в связи с фактическим использованием акватории реки.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлениях присутствующих в заседании представителей инспекции, Президиум считает, что заявление подлежит удовлетворению по следующим основаниям.

Вынося судебные акты, суды руководствовались п. 1 ст. 333.9 и п. 3 ст. 333.10 Кодекса и исходили из того, что обязанность по уплате водного налога соотносится с фактическим использованием налогоплательщиком водным объектом. Работы по добыче полезных ископаемых (песка и песчано-гравийной смеси) в районе Владимировского месторождения нерудных строительных материалов обществом в проверяемых периодах не велись, поэтому оснований для привлечения к налоговой ответственности, начисления налога и пеней у инспекции не имелось.

Площадь предоставленного водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование, договора на водопользование, а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам соответствующей технической и проектной документации.

Имеющаяся у общества лицензия на водопользование свидетельствует лишь о наличии у него права на пользование предоставленным водным объектом, налоговым же органом не представлены доказательства ведения обществом в проверяемом периоде деятельности, связанной с водопользованием в определенной акватории. Поэтому суды пришли к выводу об отсутствии у последнего обязанности по исчислению и уплате водного налога за тот период, в котором в силу климатических условий он не осуществлял добычу полезных ископаемых и, соответственно, не пользовался водным объектом.

Однако судами не учтено следующего.

Статьей 333.8 Кодекса к налогоплательщикам водного налога отнесены организации и физические лица, осуществляющие водопользование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Кодекс не содержит определения понятий «водопользование», «водопользователь».

Согласно п. 1 ст. 11 Кодекса институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе Российской Федерации, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом Российской Федерации.

Следовательно, в силу пункта 1 статьи 11 Кодекса понятия, приведенные в статье 1 Водного кодекса Российской Федерации, подлежат применению и для целей налогообложения.

Так, п. 8 ст. 1 Водного кодекса Российской Федерации под водопользователем понимается физическое или юридическое лицо, которому предоставлено право пользования водными объектами.

Под использованием водных объектов (водопользованием) понимается использование различными способами водных объектов для удовлетворения потребностей Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, муниципальных образований, физических и юридических лиц (п. 14 ст. 1 Водного кодекса Российской Федерации).

Налоговая база определяется в зависимости от вида водопользования.

Согласно п. 2 ст. 333.10 Кодекса при заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период.

При использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, налоговая база в соответствии с п. 3 ст. 333.10 Кодекса определяется как площадь предоставленного водного пространства. Она рассчитывается по данным лицензии на водопользование (договора на водопользование), а в случае отсутствия в лицензии (договоре) таких данных — по материалам технической и проектной документации.

Статьей 333.13 Кодекса установлен порядок исчисления налога, в силу которого сумма водного налога по итогам каждого налогового

периода исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки.

Поскольку налоговое законодательство не содержит положений о корректировке налоговой базы по водному налогу либо об исключении из налоговых периодов времени, в течение которого (с учетом сезонного характера работ) акватория водных объектов фактически не используется по объективным, не зависящим от водопользователя причинам, доначисление инспекцией налога следует признать обоснованным.

Таким образом, в силу п. 1 ст. 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации обжалуемые судебные акты подлежат отмене как нарушающие единообразие в толковании и применении арбитражными судами налогового законодательства.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 3 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

постановил:

решение Арбитражного суда Хабаровского края от 14 декабря 2007 г. по делу № А73-11513/2007-45 и постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 14 апреля 2008 г. по тому же делу отменить.

В удовлетворении требования открытого акционерного общества «Хабаровский речной торговый порт» о признании недействительными решений Инспекции Федеральной налоговой службы по Индустриальному району города Хабаровска от 21 июня 2007 г. № 1152 и от 5 октября 2007 г. № 1347 отказать.

Председательствующий
А.А. ИВАНОВ

Региональные и местные налоги и сборы

Региональные и местные налоги реализуют конституционные полномочия и права органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления на экономическую самостоятельность при выполнении возложенных на них обязанностей. Эти налоги представляют собой наиболее удобные для налогового администрирования источники доходов местных и региональных бюджетов.

4.1. Налог на имущество организаций

Сущность и функции налога

Наличие разных форм собственности и их экономическое соперничество вызывают необходимость взимания налога не только с получателей доходов, но и со стоимости имущества, которое прямым или косвенным образом способствует росту дохода предприятия. Тот или иной критерий классификации налогов относит **налог на имущество организаций** к определенной группе: по субъекту обложения — к налогам с юридических лиц; по объекту обложения — к имущественным налогам; по уровню подчиненности — к региональным. Все это говорит о налоге на имущество организаций как о неотъемлемой части налоговой системы.

Среди имущественных налогов (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог, транспортный налог) налог на имущество организаций занимает центральное место по сумме поступлений (99,5%). Это исторически обусловлено тем, что большая часть имущества, подлежащего налогообложению, в его стоимостном выражении находится в ведении юридических лиц, в то время как уровень налогообложения физических лиц почти в 10 раз меньше.

При его взимании реализуются обе функции налога: *фискальная* и *экономическая*. Первая — благодаря тому, что обеспечиваются

небольшие, но стабильные поступления в доходы территориальных бюджетов, вторая — через заинтересованность предприятий в уплате меньших сумм налога путем освобождения от лишнего, неиспользуемого, не приносящего дохода имущества. Кроме того, удобство налога на имущество с точки зрения государства очевидно: имущество есть овеществленный доход и скрыть его сложнее.

До реформы 1992 г. обложение имущества предприятий в России имело место и осуществлялось в виде платы в бюджет за фонды и сверхнормативные запасы собственных оборотных средств. Основные положения по взиманию налога на имущество предприятий на территории Российской Федерации были определены законом РФ «О налоге на имущество организаций». Объектом налогообложения признавались основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе налогоплательщика, а налоговой базой — среднегодовая стоимость имущества. Данные для исчисления налоговой базы определялись на 1-е число каждого квартала, которые и считались отчетными периодами.

С принятием Налогового кодекса наступил новый этап в формировании налога на имущества организаций. Глава 30 НК РФ существенно изменила порядок его взимания в части объекта налогообложения и расчета налоговой базы.

Для отнесения хозяйствующего субъекта к плательщикам данного налога необходимо наличие у него статуса юридического лица и имущества на территории Российской Федерации.

Дискуссии вокруг взимания налога на имущество предприятий не прекращаются с момента его введения. Самые кардинальные предложения были направлены на стимулирование производства, поскольку вводимые льготы недостаточно выполняют эту задачу. Один из проектов предполагал даже ежеквартальные авансовые платежи заменить на ежемесячные, которые рассчитывались, исходя из стоимости имущества за количество дней его использования в предыдущем квартале, с последующим перерасчетом. Это могло заметно усложнить расчеты налога, но и в то же время могло дать предприятиям возможность уменьшить платежи в бюджет.

Преимущества налога на имущество для государства очевидны — *регулярность поступления в бюджет, простота в контроле и исчислении*. Не смотря на это, возникают случаи уклонения от его уплаты. Осуществляется это не прямым сокрытием объектов налогообложения, а уловками в юридическом оформлении либо

самого имущества, либо статуса налогоплательщика, когда владельцами становятся физические лица. Факт занижения налогооблагаемой базы с помощью перехода собственности, а также недостаточное выполнение налогом на имущество организаций стимулирующей производственную функцию, повлекли за собой рассмотрение вопроса о едином режиме налогообложения недвижимости юридических и физических лиц. Введение налога на недвижимость является своеобразной перспективой реформирования всех имущественных налогов.

Главной проблемой взимания всех имущественных налогов, в том числе и налога на имущество предприятий, является *несовпадение источника уплаты и объекта налогообложения*. Это решается как с помощью льгот и ставок путем дифференцированного подхода либо к объектам налогообложения (по степени участия того или иного вида имущества в производственном процессе), либо к субъектам (по их вкладу в развитие народного хозяйства: инвестиции, социальные, природоохранные мероприятия и т.п.), так и отсрочек (рассрочек) в рамках предоставления налогового или инвестиционного налогового кредита.

Налогообложение имущества предприятий за рубежом имеет различные формы. Встречаются налог на собственность и налог на недвижимость, включающие или не включающие налог на землю (Австрия, Швейцария). Чаще всего эти налоги предполагают выведение из-под налогообложения части имущества в установленном размере, иногда обязательную дифференциацию ставок (США). В некоторых странах скорректированная стоимость имущества (капитал), которая участвует в производстве, облагается в составе промыслового налога (Германия).

Несмотря на отличия в налогообложении имущества предприятий в России и за рубежом (форма, механизм формирования налогооблагаемой базы, ставки, льготы), общая черта для всех налоговых систем — региональный или местный характер этих налогов. Поэтому насколько эффективно налог на имущество организаций будет выполнять регулируемую функцию, зависит от органов власти субъектов РФ.

Плательщики налога

Плательщиков налога можно разделить на следующие категории:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;

- иностранные организации, имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации.

Применение специального режима налогообложения (единый сельхозналог, упрощенная система, единый налог на вмененный доход, соглашения о разделе продукции) освобождает организации от уплаты налога на имущество в части имущества, непосредственного используемого в указанной деятельности.

При расчете налога учитывается не все имущество налогоплательщика, а только то, что отнесено к **объекту налогообложения**, который установлен для каждой категории плательщиков:

- для российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, — это движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), отнесенное к основным средствам и учитываемое на балансе налогоплательщика с учетом *местонахождения* организации, каждого ее обособленного подразделения, каждого обособленного объекта недвижимого имущества;
- для других иностранных организаций — это находящееся на территории РФ недвижимое имущество по его инвентаризационной стоимости, исходя из оценок уполномоченных органов технической инвентаризации.

Не являются объектом налогообложения земельные участки и имущество федеральных органов исполнительной власти для целей обеспечения безопасности, правопорядка и гражданской обороны в РФ.

Стоимость облагаемого налогом имущества

Формирование стоимости облагаемого налогом имущества для исчисления налоговой базы состоит из трех этапов (алгоритм исчисления налоговой базы):

- исчисления остаточной стоимости имущества;
- определения стоимости облагаемого имущества в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности);
- определения стоимости необлагаемого налогом (льготированного) имущества.

1. Исчисление остаточной стоимости имущества. Остаточная стоимость имущества представляет собой разницу между первоначальной стоимостью основных средств и суммой начисленной

амортизации либо износа в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Первоначальная стоимость формируется по правилам бухгалтерского учета как сумма фактических затрат на приобретение и строительство объекта основных средств с учетом переоценок.

2. *Определение стоимости облагаемого имущества в рамках договора простого товарищества (договор о совместной деятельности).* С точки зрения налогообложения при совместной деятельности без образования юридического лица не возникает самостоятельного объекта налогообложения, поскольку предполагается внесение имущества, уже принадлежавшего участниками до заключения договора, и приобретение (создание) имущества в результате осуществления совместной деятельности. Поэтому возникают следующие особенности учета этого имущества для целей налогообложения:

- *объединенное (внесенное) имущество* учитывается каждым участником договора простого товарищества в составе основных средств;
- *созданное (приобретенное)* — рассчитывается каждым участником пропорционально вкладу согласно договору на основании сведений, полученных до 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, от ответственного за ведение бухгалтерского учета по совместной деятельности участника договора.

На остаточную стоимость общего (созданного) имущества увеличивается стоимость облагаемого имущества.

3. *Определение стоимости необлагаемого налогом имущества.* Налоговым кодексом и региональным законодательством предусмотрены случаи, когда предприятие получает освобождение от уплаты налога на имущество в связи с производственным (юридическим) статусом; видом деятельности или наличием конкретного имущества, что позволяет организации воспользоваться льготой.

Система льгот по налогу на имущество организаций предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты налога в каждом его элементе: субъекте, объекте обложения, ставке.

Льготы по налогу на имущество можно классифицировать по следующим критериям:

- *по уровню компетенции* — федеральные и региональные;
- *по виду* — категории плательщиков, типу имущества и сумме налога.

Федеральным законодательством установлены льготы в отношении имущества, используемого по прямому назначению для осуществления основных функций организаций или их уставной деятельности. Льготами пользуются религиозные организации,

организации и учреждения уголовно-исправительной системы, общероссийские общественные организации инвалидов, предприятия производящие фармацевтическую продукцию, специализированные протезно-ортопедические предприятия, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации, государственные научные центры, объекты-памятники истории и культуры федерального значения, железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи, ядерные и космические объекты и др. Региональные льготы учитывают экономические особенности регионов, устанавливаются субъектами РФ и расширяют полномочия субъектов в регулировании налогового законодательства.

Для подсчета стоимости необлагаемого налогом имущества необходимо ведение раздельного учета по льготируемым видам (типу) имущества. Подсчитывается остаточная стоимость необлагаемого налогом (подлежащего освобождению) имущества, которая записывается в отдельном разделе налоговой декларации, уменьшая, таким образом, стоимость облагаемого налогом имущества.

Налоговая база

Налоговой базой для исчисления налога на имущество считается *среднегодовая (средняя) стоимость имущества* ($CгC_n$), определяемая за налоговый (отчетный) период (n):

$$CгC_n = \frac{\sum_{i=1}^k OC_i + OC_{k+1}}{k+1},$$

где OC_i , OC_{k+1} — остаточная стоимость имущества на 1-е число каждого месяца (i) в отчетном (налоговом) периоде и 1-е число следующего за отчетным периодом месяца;

k — количество месяцев в отчетном(налоговом) периоде.

Налог на имущество организаций является пропорциональным для всех плательщиков. Предельная **ставка** налога (%Ст) установлена на федеральном уровне в размере не более 2,2% среднегодовой стоимости имущества, конкретная ставка налога может устанавливаться в отношении видов имущества или плательщиков на региональном уровне и также одинакова для всех плательщиков. Региональные органы власти, в рамках предоставленных им полномочий по установлению ставок и льгот, имеют право снижать ставку налога для организаций отдельных отраслей (дифференцированный налог).

Налоговым периодом по налогу на имущество организаций признается *календарный год*, а **отчетными периодами** — *один квартал, полугодие и девять месяцев*. Если субъектом федерации предусмотрено внесение *авансовых платежей* по налогу на имущество организаций в течение налогового периода, то налог исчисляется ежеквартально нарастающим итогом с начала года, исходя из среднегодовой (средней) стоимости имущества за отчетный период (n) и ставки налога (алгоритм исчисления представлен на рис. 4.1):

$$\text{Налог}_{\text{аванс}}(n) = (\text{CгC}_n \cdot \% \text{Ст}) / 4.$$

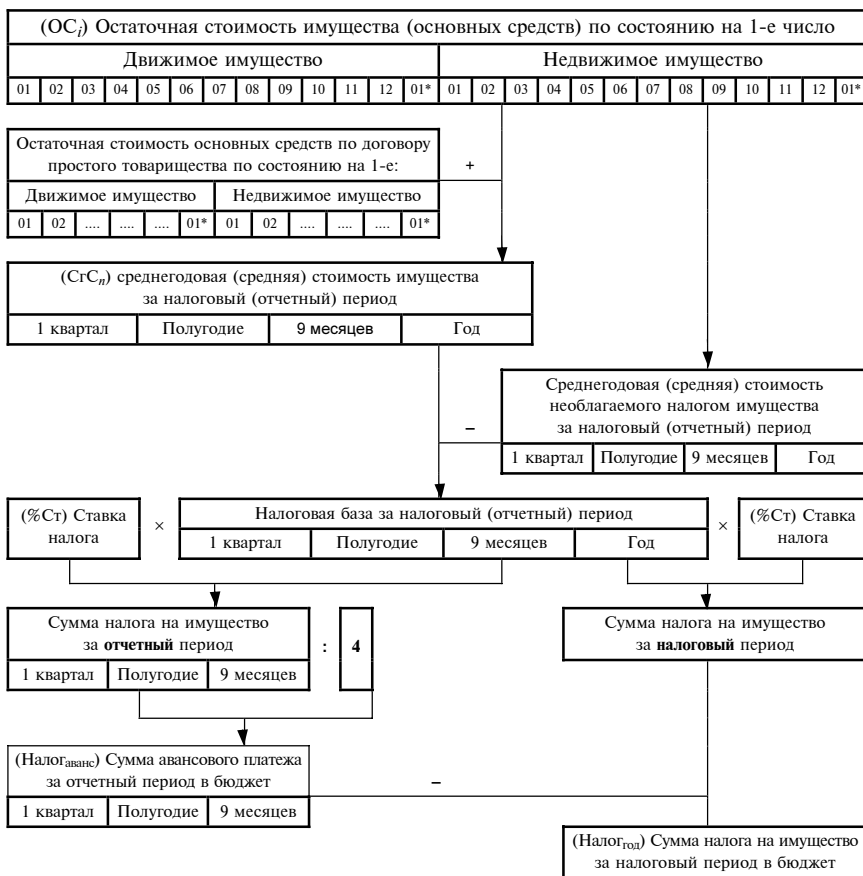


Рис. 4.1. Алгоритм исчисления налоговой базы и суммы налога на имущество

По окончании налогового (отчетного) периода в сроки, установленные законом субъекта РФ, уплачивается сумма налога (сумма авансового платежа), рассчитанная исходя из среднегодовой стоимости имущества за год (отчетный период) и начисленных в течение налогового периода авансовых платежей. Как правило сроки уплаты налога на имущество совпадают со сроками представления налоговой отчетности:

$$\text{Налог}_{(\text{год})} = \text{СгС}_{\text{год}} \cdot \% \text{Ст} - \sum_{i=1}^3 \text{Налог}_{\text{аванс}(n)}.$$

Исчисленная сумма налога вносится в бюджет в первоочередном порядке и включается в расходы при расчете налога на прибыль.

Суммы налога поступают в бюджет субъекта РФ и бюджеты муниципальных образований, на территории которых находится предприятие, согласно установленного законом субъекта РФ порядка зачисления сумм налога.

Сумма налога *по территориально обособленным подразделениям организаций, имеющим отдельный баланс, и территориально обособленным объектам недвижимого имущества* определяется исходя из среднегодовой стоимости имущества и налоговой ставки, действующей на территории нахождения этого подразделения, и зачисляется в доход соответствующего бюджета.

К документам **налоговой отчетности** относятся налоговый расчет по авансовому платежу за отчетный период и *налоговая декларация* по итогам налогового периода, состоящая из нескольких разделов. Состав (количество представляемых разделов) налоговой декларации у налогоплательщиков может быть разным и зависит от категории налогоплательщика, места нахождения имущества организации, наличия льготированного имущества и т.п.

Расчеты по авансовым платежам за отчетный период представляются в налоговые органы не позднее 30 дней с даты окончания отчетного периода, а по итогам налогового периода — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки

1. Какое место занимает налог на имущество организаций в налоговой системе Российской Федерации и в чем его экономическое значение?
2. Кто является плательщиками налога на имущество организаций? Кто освобожден от уплаты налога на имущество организаций?

3. Что является объектом обложения по налогу на имущество организаций для каждой группы плательщиков?
4. Каковы этапы формирования облагаемой базы по налогу на имущество организаций?
5. Как рассчитывается среднегодовая стоимость имущества организации?
6. Какова система льгот по налогу на имущество организаций?
7. По какой ставке облагается имущество организаций и что является налоговым (отчетным) периодом по налогу на имущество?
8. Каков порядок расчета и уплаты авансовых платежей по налогу на имущество организаций?
9. Каковы особенности исчисления и уплаты налога на имущество территориально обособленными подразделениями?

4.2. Налог на игорный бизнес

Основные элементы налога

Игорный бизнес представляет собой специфический вид предпринимательской деятельности, требующий нетрадиционного подхода со стороны государства в отношении налогообложения доходов. Изначально налогообложение доходов от игорного бизнеса производилось в рамках законодательства о прибыли предприятий по самой высокой ставке — 90%, но это оказалось неэффективным из-за сложностей определения истинной величины налоговой базы. Выделение налогообложения доходов от игорного бизнеса в отдельный вид налога кардинально изменило объект налогообложения, явилось последовательным шагом на пути реформирования налоговой системы и реализации единого подхода к налогообложению предпринимательской деятельности.

Налог на игорный бизнес относится к *региональным* налогам, взимается на основании норм главы 29 НК РФ. Это *прямой* налог с объектов, приносящих доходы от предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса (казино, ипподромы и т.п.).

Для осуществления деятельности в сфере игорного бизнеса на законных основаниях необходимо получить лицензию во избежание уголовных, административных и налоговых санкций.

Плательщиками являются лица, осуществляющие деятельность в области игорного бизнеса. С 1 января 2007 г. в связи с принятием Закона РФ № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр» индивидуальные предприниматели утратили право быть организаторами азартных игр.

Основным в налоге на игорный бизнес является определение **объектов обложения**, которыми являются:

- 1) игровой стол;
- 2) игровой автомат;
- 3) касса тотализатора;
- 4) касса букмекерской конторы.

Игровой стол может иметь несколько игровых полей, которые не являются объектом налогообложения, но влияют на порядок исчисления налоговой базы и суммы налога.

Отличительной особенностью является **обязанность** налогоплательщика зарегистрировать объекты обложения в налоговом органе не позднее чем за два рабочих дня до их установки. После регистрации выдается свидетельство (в течение пяти рабочих дней) о количестве действующих объектов обложения, служащее в дальнейшем основанием для контроля со стороны налоговых органов за правильностью исчисления и уплаты налога на игорный бизнес. Выявление незарегистрированных функционирующих объектов обложения влечет за собой *санкции в виде штрафа в трехкратном размере суммы налога*. Выбытие (продажа, ликвидация, ремонт и т.п.) также регистрируется в налоговом органе.

Налоговая база представляет собой общее количество единиц по каждому виду объекта налогообложения.

Налог взимается по твердым **ставкам** по законам субъектов РФ в пределах, установленных федеральным законодательством (табл. 4.1).

Таблица 4.1. Ставка налога за каждый объект обложения

Объект обложения	Минимальная, руб.	Максимальная, руб.
Один игровой стол	25 000	125 000
Один игровой автомат	1500	7500
Одна касса тотализатора	25 000	125 000
Одна касса букмекерской конторы	25 000	125 000

Примечания:

1. Ставка принимается как минимальная, если ставки налогов не установлены законами субъектов РФ.
2. Ставка за один игровой стол.

Налоговым периодом считается *календарный месяц*. Для целей налогообложения налоговый период условно делится на два: до 15-го числа (включительно) и после 15-го числа текущего нало-

гового периода. Объекты, установленные в первой половине налогового периода считаются функционирующими весь налоговый период, во второй половине — только 1/2 налогового периода; выбывшие, наоборот, — в первой половине налогового периода считаются функционирующими 1/2 налогового периода, а во второй половине — весь налоговый период.

Порядок исчисления и уплаты налога

Сумма налога ($H_{ИГ}$) исчисляется плательщиками самостоятельно при заполнении декларации и представляет собой сумму налоговых обязательств ($H_{ИБ_i}$) по каждому виду объекта обложения:

$$H_{ИГ} = \sum_{i=1}^n H_{ИБ_i} = \sum_{i=1}^n N_i \cdot k_i \cdot Ст_i,$$

где i — вид объекта обложения;

n — количество видов объектов обложения;

N — количество объектов обложения;

k — коэффициент времени установки (выбытия) объекта обложения;

Ст — ставка налога.

Налог, исчисленный по итогам налогового периода, уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения с представлением налоговой декларации.

Налоговая декларация за истекший налоговый период представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом с учетом изменения количества объектов налогообложения за истекший налоговый период.

Особенности налогообложения игорного бизнеса

Налог на игорный бизнес — основной, но не единственный, уплачиваемый учреждениями и предпринимателями этой сферы деятельности. В отличие от специальных режимов налогообложения, налогообложение игорного бизнеса не отменяет уплаты налога на имущество организаций, налога на доходы физических лиц для индивидуальных предпринимателей. Учреждения игорного бизнеса наряду с налогом на игорный бизнес являются плательщиками налога на прибыль или ЕНВД в случае предоставления дополнительных услуг.

Налогообложение игорного бизнеса тесно взаимосвязано с государственной политикой по регулированию деятельности по организации и проведению азартных игр, согласно которой деятельность всех игорных заведений должна быть переведена с 1 июля 2009 г. на территорию специально отведенных и оборудованных зон — Калининградская область, Ростовская область и Краснодарский край (частично), Алтайский край, Приморский край. С этого момента все казино вне отведенных зон должны быть закрыты. В то же время органам законодательной власти субъектов РФ уже с 1 июля 2007 г. предоставлено право принимать законы о запрете на своей территории предпринимательской деятельности, связанной с игорным бизнесом. Однако реализация государственной политики в области игорного бизнеса, затрагивая социальные вопросы, сталкивается с организационными проблемами и социально-экономическими интересами территорий РФ, что вынуждает законодателей разрабатывать новые законопроекты и вносить изменения в законодательство.

Вопросы для самопроверки

1. Укажите объекты обложения налогом на игорный бизнес.
2. Какова процедура регистрации объектов налогообложения?
3. Как определяется налоговая база по налогу на игорный бизнес?
4. Какие ставки установлены по налогу на игорный бизнес?
5. Каков порядок исчисления и уплаты налога на игорный бизнес? Каковы особенности исчисления налога при установке и выбытии объектов обложения?

4.3. Транспортный налог

Цели и основные элементы налога

Транспортный налог относится к *прямым, поимущественным* налогам, он вместе с налогом на имущество организаций, налогом на имущество физических лиц и земельным налогом составляет подсистему поимущественных налогов, основной функцией которых является налогообложение права владения имуществом.

Налогообложение транспорта имеет свои исторические корни и берет начало от налогообложения имущества граждан как материально овеществленного дохода. Налоги на средства передвижения возникли гораздо позже налогов на недвижимое имущество, поэтому механизм их взимания не отличается высокой степенью сложности. Появление этого вида имущественных на-

логов связано с обнаружением дифференциации в доходах граждан, когда приобретение простейшего автоматического транспорта (налог на велосипеды) требовало от владельца значительных первоначальных денежных вложений, что косвенно свидетельствовало о достатке хозяина, а льготы имели лишь отдельные граждане в зависимости от профессии (почтальоны, врачи).

Сейчас налоги на движимое имущество носят *целевой характер* и выполняют *фискально-экономическую задачу* — аккумулярование бюджетных средств в виде дорожных фондов для строительства дорог общего пользования и транспортных коммуникаций. Однако с помощью этого вида налогов региональные органы власти могут осуществлять еще и *регулирование экономических процессов*, например поддерживать региональных автопроизводителей, стимулируя покупку недорогих в эксплуатации автосредств, а также решать проблемы экологии, направляя средства на создание новых безопасных для природы двигателей.

Существующий транспортный налог пришел на смену налогов, поступавших в дорожные фонды (налог на реализацию ГСМ, налог с владельцев автотранспортных средств, налог на пользователей автодорог и налог на приобретение автотранспортных средств), налога на имущество физических лиц в части налогообложения транспортных средств, а также одноименного налога от фонда оплаты труда. Транспортный налог стал *единым* налогом для юридических и физических лиц. Он является *региональным* налогом, обязательным к уплате на территории того субъекта РФ, где он введен соответствующим законом. Порядок исчисления и уплаты регулируется главой 28 НК РФ (налогоплательщики, объект обложения, налоговая база, налоговый период и порядок исчисления) и законодательными актами субъектов РФ (ставки в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, льготы, отчетный период и сроки уплаты, формы отчетности).

Объектом налогообложения признаются *транспортные средства, зарегистрированные на территории РФ в установленном порядке*. Регистрация транспортных средств (постановка на учет и снятие с учета) является ключевым моментом для целей налогообложения. От регистрации зависит признание плательщиком налога, величина налога в бюджет за время владения транспортным средством, место уплаты налога и представления налоговой отчетности.

Плательщиками транспортного налога выступают лица, на которые в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства — организации и физические лица, российские и иностранные. Транспортные средства по общему

правилу регистрируются *за собственниками*, но есть и исключения: передача имущества в лизинг (лизингополучатель), временная аренда водных транспортных средств без экипажа (фрахтователь) или государственных водных транспортных средств (лицо по договору оперативного управления), эксплуатация арендованных воздушных транспортных средств (эксплуатант). Налогоплательщики подлежат постановке на учет по местонахождению транспортных средств: место государственной регистрации, место нахождения собственника (при отсутствии места государственной регистрации), место фактического нахождения имущества.

Налоговая база определяется *отдельно по каждому транспортному средству* на основании технической документации или регистрационных документов (табл. 4.2).

Таблица 4.2. **Налоговая база по видам транспортных средств**

<i>Вид транспортного средства</i>	<i>Название</i>	<i>Налоговая база</i>
Наземный	Автомобили легковые и грузовые, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, снегоходы, мотосани	Мощность двигателя в лошадиных силах
Воздушный	Самолеты, вертолеты и другие летательные аппараты, имеющие двигатели	Мощность двигателя в лошадиных силах
	Самолеты, имеющие реактивные двигатели	Паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная тяга всех) на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы
	Летательные аппараты, не имеющие двигателей	В количественных единицах
Водный	Теплоходы, яхты, парусно-моторные суда, катера, моторные лодки, гидроциклы и другие суда, имеющие двигатели	Мощность двигателя в лошадиных силах
	Несамоходные (буксируемые) суда	Валовая вместимость в регистровых тоннах
	Суда, не имеющие двигателей	В количественных единицах

Льготы по транспортному налогу предоставляются федеральным законом в виде освобождения объекта обложения транспортных средств особого назначения, указанных в п. 2 ст. 358 НК.

Региональные льготы присутствуют во многих субъектах РФ, учитывают категорию или социальный статус плательщиков, вид, назначение и количество транспортных средств, принадлежащих владельцу.

Порядок уплаты налога

Базовые **налоговые ставки** являются твердыми, установлены федеральным законодательством в рублях за единицу измерения налоговой базы, дифференцированы в зависимости от вида и категории транспортного средства. Законами субъектов РФ ставки могут быть увеличены или уменьшены, но *не более чем в 5 раз*. Дифференциация ставок может затрагивать различные показатели, например срок эксплуатации.

Налоговым периодом по транспортному налогу признается календарный год, а **отчетными** — I, II и III квартал.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога определяются законами субъектов РФ и различны для организаций и физических лиц.

Физическим лицам налог исчисляется налоговыми органами по месту постоянного или преимущественного проживания, на основании сведений о владельцах транспортных средств, предоставляемых учреждениями по государственной регистрации транспортных средств на территории РФ в течение 10 дней с момента регистрации (снятия с учета) транспортного средства, сформированных на 1 января текущего налогового периода. Физические лица до 1 июня получают *уведомление* на уплату транспортного налога вместе с платежным документом — *квитанцией (извещением)* и указанием срока уплаты в первом полугодии календарного года.

Юридические лица — налогоплательщики исчисляют налог самостоятельно отдельно по каждому (i) транспортному средству ($\text{Налог}_{\text{Тр}i}$), исходя из соответствующей налоговой базы и налоговой ставки с учетом времени владения (регистрация и снятие с учета) транспортного средства (k_1) и периода действия льготы (k_2):

$$\text{Налог}_{\text{Тр}i} = \text{НБ}_i \cdot (k_1 - k_2) \cdot \text{Ст}_i,$$

где НБ_i — налоговая база в соответствующих единицах измерения;

k_1 — коэффициент временного владения транспортным средством или количество полных месяцев владения, деленных на 12;

k_2 — коэффициент возникновения (утраты) права на льготу или количество полных льготных месяцев, деленных на 12;

Ст_i — ставка налога по данной категории транспортного средства согласно закону субъекта РФ.

Транспортный налог уплачивается в региональный бюджет по месту нахождения транспортных средств: *единовременно* по итогам налогового периода или *ежеквартально авансовыми платежами* в течение налогового периода в размере 1/4 суммы налога за налоговый период, если законом субъекта РФ установлены отчетные периоды, после представления налоговой отчетности.

$$\sum \text{Налог}_{\text{Тр}i}^{\text{аванс}} = \frac{1}{4} \cdot \sum \text{Налог}_{\text{Тр}i}^{\text{год}}.$$

К документам **налоговой отчетности** относятся *налоговый расчет по авансовым платежам* за отчетный период и *налоговая декларация* по итогам налогового периода, формы которых утверждаются на федеральном уровне. Налоговые расчеты представляются не позднее последнего числа месяца, следующего за отчетным периодом (не позднее 30 апреля, 31 июля, 31 октября), а налоговая декларация не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом. В налоговой декларации отражается сумма налога в бюджет по всем зарегистрированным транспортным средствам организации. Налоговые декларации по наземному транспорту представляются по месту регистрации транспортных средств, по водному и воздушному — по месту нахождения организации. По итогам налогового периода организация уплачивает сумму налога с учетом внесенных авансовых платежей за отчетные периоды.

$$\text{Налог}_{\text{Тр бюджет}} = \sum \text{Налог}_{\text{Тр}i}^{\text{год}} - \sum \text{Налог}_{\text{Тр}i}^{\text{аванс}}.$$

Излишне внесенные суммы налога засчитываются в счет очередных платежей или возвращаются налогоплательщику.

Проблемы взимания транспортного налога связаны прежде всего с налоговым администрированием: регистрацией транспортных средств, оперативностью внесения изменений, обменом данными между регистрирующими и налоговыми органами, определением категории для конкретного транспортного средства, а также с определением налоговой базы по специфическим объектам обложения.

Вопросы для самоконтроля

1. Каковы экономическое значение транспортного налога и его место в налоговой системе РФ?
2. Кто является плательщиком транспортного налога?
3. Что является объектом обложения и как определяется налоговая база?
4. Охарактеризуйте ставки транспортного налога.

5. Каков порядок исчисления и уплаты налога в бюджет?
6. Какие существуют различия в уплате налога разными категориями плательщиков?
7. Какие документы входят в налоговую отчетность и каковы сроки ее представления?

4.4. Земельный налог в Российской Федерации

Правовое регулирование

Земельный налог регулируется главой 31 Налогового кодекса РФ. Эта глава была включена в него Федеральным законом «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ.

Земельный налог относится к *местным налогам*, ставки которого устанавливаются органами местного самоуправления.

Земельный налог устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований на основании положений Налогового кодекса РФ, *обязателен к уплате на территории муниципальных образований*.

Муниципальными образованиями в Российской Федерации в соответствии с Федеральным законом «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ являются:

- *городское поселение* — это город или поселок, в которых местное самоуправление осуществляется населением непосредственно и (или) через выборные и иные органы местного самоуправления;
- *поселение* — городское или сельское поселение;
- *муниципальный район* — несколько поселений или поселений и межселенных территорий, объединенных общей территорией, в границах которой местное самоуправление осуществляется в целях решения вопросов местного значения межпоселенческого характера¹ населением непосредственно

¹ Вопросы местного значения — вопросы непосредственного обеспечения жизнедеятельности населения муниципального образования, решение которых в соответствии с Конституцией РФ и Федеральным законом № 131-ФЗ осуществляется населением и (или) органами местного самоуправления самостоятельно; вопросы местного значения межпоселенческого характера — часть вопросов местного значения, решение которых в соответствии с указанным законом и муниципальными правовыми актами осуществляется населением и (или) органами местного самоуправления муниципального района самостоятельно.

и (или) через выборные и иные органы местного самоуправления, которые могут осуществлять отдельные государственные полномочия, передаваемые органам местного самоуправления федеральными законами и законами субъектов РФ;

- *городской округ* — городское поселение, которое не входит в состав муниципального района и органы местного самоуправления которого осуществляют полномочия по решению установленных Федеральным законом № 131-ФЗ вопросов местного значения поселения и вопросов местного значения муниципального района, а также могут осуществлять отдельные государственные полномочия, передаваемые органам местного самоуправления федеральными законами и законами субъектов РФ;
- *внутригородская территория города федерального значения* — часть территории города федерального значения, в границах которой местное самоуправление осуществляется населением непосредственно и (или) через выборные и иные органы местного самоуправления (статья 2 вышеназванного Федерального закона).

Исключение сделано для городов федерального значения — Москвы и Санкт-Петербурга. В них земельный налог вводится законами этих субъектов Федерации и действует на всей их территории.

Субъекты правоотношений по земельному налогу могут устанавливать налоговые ставки только в пределах, определенных Налоговым кодексом Российской Федерации.

Некоторая свобода предоставлена в отношении льгот по налогу — их соответствующие органы могут устанавливать самостоятельно.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками земельного налога признаются *организации и физические лица, обладающие земельными участками¹ по следующим основаниям:*

- на праве собственности;
- на праве постоянного (бессрочного) пользования;
- на праве пожизненного наследуемого владения.

¹ Земельным участком является часть земной поверхности, границы которой определены в соответствии с федеральными законами (ст. 11.1 Земельного кодекса РФ. Если иное не установлено законом, право собственности на земельный участок распространяется на находящиеся в границах этого участка поверхностный (почвенный) слой и водные объекты, находящиеся на нем растения (ст. 261 Гражданского кодекса РФ).

Не являются налогоплательщиками лица, если земельные участки находятся у них:

- на праве безвозмездного срочного пользования;
- переданы по договору аренды.

Право собственности предусматривает владение, пользование, распоряжение имуществом (ст. 209 ГК РФ). Граждане и юридические лица приобретают права собственности на земельные участки по основаниям и в порядке, установленным законодательством.

Право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком, находящимся в государственной или муниципальной собственности, предоставляется государственному или муниципальному учреждению, казенному предприятию, органу государственной власти, органу местного самоуправления на основании решения государственного или муниципального органа, уполномоченного предоставлять земельные участки в такое пользование (ст. 268 ГК РФ).

В случае реорганизации юридического лица принадлежащее ему право постоянного (бессрочного) пользования земельным участком переходит в порядке правопреемства.

Лицо, которому земельный участок предоставлен в постоянное (бессрочное) пользование, осуществляет владение и пользование этим участком в пределах, установленных законом, иными правовыми актами и актом о предоставлении участка в пользование.

Лицо, которому земельный участок предоставлен в постоянное (бессрочное) пользование, вправе, если иное не предусмотрено законом, самостоятельно использовать участок в целях, для которых он предоставлен, включая возведение для этих целей на участке зданий, сооружений и другого недвижимого имущества. Здания, сооружения, иное недвижимое имущество, созданные этим лицом для себя, являются его собственностью.

Как известно, гражданское законодательство понимает под лицами как физических, так и юридических лиц.

Земельный кодекс РФ установил резкое ограничение по этому виду пользования, предусмотрев следующее:

1) в постоянное (бессрочное) пользование земельные участки предоставляются государственным и муниципальным учреждениям, казенным предприятиям, центрам исторического наследия президентов Российской Федерации, прекративших исполнение своих полномочий, а также органам государственной власти и органам местного самоуправления;

2) гражданам земельные участки в постоянное (бессрочное) пользование не предоставляются;

3) право постоянного (бессрочного) пользования находящимися в государственной или муниципальной собственности земельными участками, возникшее у граждан или юридических лиц до введения в действие Земельного кодекса РФ, сохраняется;

4) граждане или юридические лица, обладающие земельными участками на праве постоянного (бессрочного) пользования, не вправе распоряжаться этими земельными участками.

Право пожизненного наследуемого владения не предоставляется гражданам после введения в действие Земельного кодекса РФ, оно сохраняется только за теми, кто приобрел его по законодательству РСФСР.

Предоставление в собственность граждан земельных участков, ранее предоставленных им в пожизненное наследуемое владение, сроком не ограничивается

Граждане, имеющие земельные участки в пожизненном наследуемом владении, имеют право приобрести их в собственность.

Каждый гражданин имеет право однократно бесплатно приобрести в собственность находящийся в его пожизненном наследуемом владении земельный участок, при этом взимание дополнительных денежных сумм помимо сборов, установленных федеральными законами, не допускается (ст. 21 ЗК РФ).

В *безвозмездное срочное пользование* могут предоставляться земельные участки:

1) из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, исполнительными органами государственной власти или органами местного самоуправления государственным и муниципальным учреждениям, федеральным казенным предприятиям на срок не более чем один год;

2) из земель, находящихся в собственности граждан или юридических лиц, иным гражданам и юридическим лицам на основании договора;

3) из земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, исполнительными органами государственной власти или органами местного самоуправления, религиозным организациям в соответствии с Земельным кодексом РФ (ст. 24).

Служебные наделы предоставляются в безвозмездное срочное пользование работникам организаций отдельных отраслей экономики, в том числе организаций транспорта, лесного хозяйства, лесной промышленности, охотничьих хозяйств, государственных природных заповедников и национальных парков.

Категории работников организаций таких отраслей, имеющих право на получение служебных наделов, условия их предос-

тавления устанавливаются законодательством Российской Федерации и законодательством субъектов Российской Федерации¹.

Служебные наделы предоставляются работникам таких организаций на время установления трудовых отношений на основании заявлений работников по решению соответствующих организаций из числа принадлежащих им земельных участков.

Объект налогообложения

Объектами налогообложения являются земельные участки, расположенные на территориях муниципальных образований и городов федерального значения, на территории которых введен налог.

Не являются объектами налогообложения следующие земельные участки:

- изъятые из оборота в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, предоставленные для обеспечения обороны², безопасности и таможенных нужд;
- из земель лесного фонда³;

¹ См., например: Закон Мурманской области «О служебных наделах на территории Мурманской области» от 20 декабря 2005 г. № 709-02-ЗМО.

² В соответствии со ст. 93 ЗК РФ в целях обеспечения обороны земельные участки могут предоставляться для следующего: 1) строительства, подготовки и поддержания в необходимой готовности Вооруженных Сил РФ, других войск, воинских формирований и органов (размещение военных организаций, учреждений и других объектов, дислокация войск и сил флота, проведение учений и иных мероприятий); 2) разработки, производства и ремонта вооружения, военной, специальной, космической техники и боеприпасов (испытательных полигонов, мест уничтожения оружия и захоронения отходов); 3) создания запасов материальных ценностей в государственном и мобилизационном резервах (хранилища, склады и другие).

³ К ним в соответствии со ст. 101 ЗК РФ относятся лесные земли (земли, покрытые лесной растительностью и не покрытые ею, но предназначенные для ее восстановления, — вырубки, гари, редины, прогалины и др.) и предназначенные для ведения лесного хозяйства нелесные земли (просеки, дороги, болота и др.). К нелесным землям (по ст. 8 ЛК РФ) относятся земли, предназначенные для нужд лесного хозяйства (земли, занятые просеками, дорогами, сельскохозяйственными угодьями, и другие земли), а также иные земли, расположенные в границах лесного фонда (земли, занятые болотами, каменистыми россыпями, и другие неудобные для использования земли).

- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством Российской Федерации, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

К землям, *изъятым из оборота* в соответствии с законодательством Российской Федерации, относятся те, которые заняты:

- 1) государственными природными заповедниками и национальными парками;
- 2) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы Российской Федерации, другие войска, воинские формирования и органы;
- 3) зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены военные суды;
- 4) объектами организаций федеральной службы безопасности;
- 5) объектами организаций федеральных органов государственной охраны;
- 6) объектами использования атомной энергии, пунктами хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ;
- 7) объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования;
- 8) объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний;
- 9) воинскими и гражданскими захоронениями;
- 10) инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы Российской Федерации.

Ограничиваются в обороте находящиеся в государственной или муниципальной собственности следующие земельные участки:

- 1) в пределах особо охраняемых природных территорий (кроме государственных природных заповедников и национальных парков);
- 2) из состава земель лесного фонда;
- 3) в пределах которых расположены водные объекты, находящиеся в государственной или муниципальной собственности;
- 4) занятые особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- 5) предоставленные для обеспечения обороны и безопасности, оборонной промышленности, таможенных нужд;

6) в границах закрытых административно-территориальных образований;

7) предоставленные для нужд организаций транспорта, в том числе морских, речных портов, вокзалов, аэродромов и аэропортов, сооружений навигационного обеспечения воздушного движения и судоходства, терминалов и терминальных комплексов в зонах формирования международных транспортных коридоров;

8) предоставленные для нужд связи¹;

9) занятые объектами космической инфраструктуры²;

10) расположенные под объектами гидротехнических сооружений³;

11) предоставленные для производства ядовитых веществ, наркотических средств;

12) загрязненные опасными отходами, радиоактивными веществами, подвергшиеся биогенному загрязнению, иные подвергшиеся деградации земли;

¹ В целях обеспечения связи (кроме космической связи), радиовещания, телевидения, информатики могут предоставляться земельные участки для размещения объектов соответствующих инфраструктур, включая (ст. 91 ЗК РФ): 1) эксплуатационные предприятия связи, на балансе которых находятся радиорелейные, воздушные, кабельные линии связи и соответствующие полосы отчуждения; 2) кабельные, радиорелейные и воздушные линии связи и линии радиофикации на трассах кабельных и воздушных линий связи и радиофикации и соответствующие охранные зоны линий связи; 3) подземные кабельные и воздушные линии связи и радиофикации и соответствующие охранные зоны линий связи; 4) наземные и подземные необслуживаемые усилительные пункты на кабельных линиях связи и соответствующие охранные зоны; 5) наземные сооружения и инфраструктуру спутниковой связи.

² Космическая инфраструктура Российской Федерации включает в себя: космодромы; стартовые комплексы и пусковые установки; командно-измерительные комплексы; центры и пункты управления полетами космических объектов; пункты приема, хранения и обработки информации; базы хранения космической техники; районы падения отделяющихся частей космических объектов; полигоны посадки космических объектов и взлетно-посадочные полосы; объекты экспериментальной базы для отработки космической техники; центры и оборудование для подготовки космонавтов; другие наземные сооружения и технику, используемые при осуществлении космической деятельности (ст. 18 Закона Российской Федерации «О космической деятельности» от 20 августа 1993 г. № 5663-1).

³ Гидротехнические сооружения включают: плотины, здания гидроэлектростанций, водосбросные, водоспускные и водовыпускные сооружения, туннели, каналы, насосные станции, судоходные шлюзы, судоподъемники; сооружения, предназначенные для защиты от наводнений, разрушений берегов и дна водохранилищ, рек; сооружения (дамбы), ограждающие хранилища жидких отходов промышленных и сельскохозяйственных организаций; устройства от размывов на каналах, а также другие сооружения, предназначенные для использования водных ресурсов и предотвращения негативного воздействия вод и жидких отходов (ст. 3 Федерального закона «О безопасности гидротехнических сооружений» от 21 июля 1997 г. № 117-ФЗ).

13) расположенные в границах земель, зарезервированных для государственных или муниципальных нужд;

14) в первом и втором поясах зон санитарной охраны водных объектов, используемых для целей питьевого и хозяйственно-бытового водоснабжения (ст. 27 ЗК РФ).

Налоговая база

Налоговая база определяется как *кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения*, определяемая в соответствии с земельным законодательством Российской Федерации.

В соответствии с Земельным кодексом РФ для установления кадастровой стоимости земельных участков проводится государственная кадастровая оценка земель.

Порядок проведения государственной кадастровой оценки земель устанавливается Правительством РФ.

На 16 марта 2009 г. действовали Правила проведения государственной кадастровой оценки земли, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 8 апреля 2000 г. № 316 (с последующими изменениями и дополнениями). В соответствии с указанными Правилами, государственная кадастровая оценка земель основывается на классификации земель по целевому назначению и виду функционального использования.

Земли в Российской Федерации по целевому назначению подразделяются на следующие категории (ст. 7 ЗК РФ):

- 1) земли сельскохозяйственного назначения;
- 2) земли населенных пунктов;
- 3) земли промышленности, энергетики, транспорта, связи, радиовещания, телевидения, информатики, земли для обеспечения космической деятельности, земли обороны, безопасности и земли иного специального назначения;
- 4) земли особо охраняемых территорий и объектов;
- 5) земли лесного фонда;
- 6) земли водного фонда;
- 7) земли запаса.

Государственная кадастровая оценка земель городских и сельских поселений, садоводческих, огороднических и дачных объединений осуществляется на основании статистического анализа рыночных цен и иной информации об объектах недвижимости, а также иных методов массовой оценки недвижимости.

Государственная кадастровая оценка сельскохозяйственных угодий вне черты городских и сельских поселений и земель лесного фонда осуществляется на основе капитализации расчетного рентного дохода¹.

Государственная кадастровая оценка иных категорий земель вне черты городских и сельских поселений осуществляется на основе капитализации расчетного рентного дохода или исходя из затрат, необходимых для воспроизводства и (или) сохранения и поддержания ценности их природного потенциала.

При государственной кадастровой оценке земель принимаются во внимание сервитуты², а также иные ограничения (обременения) прав пользования землей, установленные в законодательном, административном и судебном порядке.

В процессе государственной кадастровой оценки земель проводится оценочное зонирование территории.

Оценочной зоной признается часть земель, однородных по целевому назначению, виду функционального использования и близких по значению кадастровой стоимости земельных участков.

В зависимости от территориальной величины оценочных зон их границы совмещаются с границами земельных участков с учетом сложившейся застройки и землепользования, размещения линейных объектов (улиц, дорог, рек, водотоков, путепроводов, железных дорог и др.), а также границами кадастровых районов или кадастровых кварталов.

По результатам оценочного зонирования составляется карта (схема) оценочных зон и устанавливается кадастровая стоимость единицы площади в границах этих зон.

¹ Дифференцированный рентный доход — дополнительный (сверхнормативный) доход, образующийся на землях относительно лучшего качества и положения. Методика расчета утверждена Госкомземом 11 мая 2000 г. для сельскохозяйственных угодий и приказом Росземкадастра от 17 октября 2002 г. № П/336 для земель лесного фонда.

² Собственник недвижимого имущества (земельного участка, другой недвижимости) вправе требовать от собственника соседнего земельного участка, а в необходимых случаях и от собственника другого земельного участка (соседнего участка) предоставления права ограниченного пользования соседним участком (сервитута). Сервитут может устанавливаться для обеспечения прохода и проезда через соседний земельный участок, прокладки и эксплуатации линий электропередачи, связи и трубопроводов, обеспечения водоснабжения и мелиорации, а также других нужд собственника недвижимого имущества, которые не могут быть обеспечены без установления сервитута (ст. 274 ГК РФ).

Государственная кадастровая оценка земель проводится с учетом данных земельного, градостроительного и лесного кадастров¹, а также водного реестра². Результаты государственной кадастровой оценки земель вносятся в государственный земельный кадастр.

Органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации по представлению территориальных органов Государственного комитета Российской Федерации по земельной политике утверждают результаты государственной кадастровой оценки земель.

Методические и нормативно-технические документы, необходимые для проведения государственной кадастровой оценки земель, разрабатываются и утверждаются федеральным органом исполнительной власти по государственному управлению земельными ресурсами³ по согласованию с уполномоченным органом по контролю за осуществлением оценочной деятельности в Российской Федерации и заинтересованными федеральными органами исполнительной власти.

Споры, возникающие при проведении государственной кадастровой оценки земель, рассматриваются в судебном порядке.

Рыночная стоимость земельного участка устанавливается в соответствии с федеральным законом об оценочной деятельности⁴.

В случаях определения рыночной стоимости земельного участка кадастровая стоимость земельного участка устанавливается в процентах от его рыночной стоимости.

Налоговая база определяется в отношении *каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом*.

Организации и частные предприниматели определяют налоговую базу *самостоятельно* на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, подлежащем налогообложению.

¹ Федеральный закон «О государственном кадастре недвижимости» от 24 июля 2007 г. № 221-ФЗ.

² Порядок ведения водного реестра определен постановлением Правительства Российской Федерации «О порядке ведения государственного водного реестра Российской Федерации» от 28 апреля 2007 г. № 257.

³ Правила оформления кадастрового плана территории для расчета кадастровой стоимости земельных участков утверждены Росземкадастром (письмо от 5 марта 2004 г. № ВТ/256).

⁴ Федеральный закон «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» от 29 июля 1998 г. № 135-ФЗ.

Информация о кадастровой стоимости земельных участков по состоянию на 1 января календарного года должна быть доведена до налогоплательщиков не позднее 1 марта этого года в порядке, определяемом органами местного самоуправления и законодательными органами городов федерального значения. (В свою очередь, до 1 февраля органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы местного самоуправления должны сообщить сведения о стоимости участков налоговым органам — ст. 396 НК РФ).

Сведения государственного земельного кадастра предоставляются уполномоченным федеральным органом исполнительной власти (его территориальными органами) в соответствии с Правилами предоставления сведений государственного земельного кадастра, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 918¹.

В соответствии с этими Правилами, сведения государственно-го земельного кадастра предоставляются Федеральной службой земельного кадастра России и ее территориальными органами.

Лицо, заинтересованное в получении сведений государственного земельного кадастра, подает в соответствующий орган письменное заявление с указанием своих реквизитов, объемов и характера запрашиваемых сведений, формы предоставления и способа доставки. К заявлению прикладывается квитанция об оплате услуг за предоставление сведений.

Для получения сведений об определенном земельном участке в заявлении указывается кадастровый номер этого участка, а при его отсутствии приводится описание местоположения (адресный ориентир) земельного участка. Кадастровое деление Российской Федерации установлено приказом Росземкадастра от 14 мая 2001 г. № П/89².

Для получения сведений обо всех земельных участках, расположенных в границах определенной территории, в заявлении даются ориентиры ее границ. Заявитель не обязан обосновывать необходимость получения запрашиваемых им сведений.

Сведения государственного земельного кадастра предоставляются в виде выписок из государственного земельного кадаст-

¹ Практические вопросы выдачи справок из государственного земельного кадастра установлены в письме Федеральной службы земельного кадастра России «О документах, предъявляемых заинтересованными лицами в органы кадастрового учета для получения сведений государственного земельного кадастра» от 22 августа 2003 г. № СС/680.

² *Российская газета*. 2001. № 130. 11 июля.

ра, а в предусмотренных законом случаях — в виде копий хранящихся в кадастровом деле документов. Выписки, содержащие сведения об определенном земельном участке, изготавливаются в форме кадастрового плана этого земельного участка, а сведения о нескольких земельных участках — в форме кадастрового плана определенной территории.

Выписки на бумажном или электронном носителях выдаются заявителю, а также могут быть отправлены по почте с уведомлением или по каналам связи по адресу, указанному в заявлении.

Требования к оформлению кадастровых планов, изготавливаемых в качестве выписок из государственного земельного кадастра на бумажных или электронных носителях, устанавливаются Федеральной службой земельного кадастра России.

Выдача запрашиваемых сведений заинтересованному лицу производится после предъявления им паспорта или заменяющего его документа. Юридические лица должны предъявить документы, подтверждающие регистрацию данного юридического лица и полномочия его представителя¹.

Органам государственной власти Российской Федерации, органам государственной власти субъектов РФ и органам местного самоуправления выдача запрашиваемых сведений производится на основании письменного запроса на бланке соответствующего органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) этого органа.

Заявление о предоставлении сведений государственного земельного кадастра и факт выдачи этих сведений регистрируются в книге учета выданных сведений.

Отказ в выдаче сведений государственного земельного кадастра может быть обжалован в судебном порядке.

Должностные лица органов, обязанных предоставлять сведения государственного земельного кадастра заинтересованным юридическим и физическим лицам, виновные в нарушении порядка предоставления таких сведений, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

¹ Федеральная служба земельного кадастра Российской Федерации требует, чтобы представитель юридического лица (включая органы власти) предъявлял также свой паспорт и доверенность, если запрашивающим справку лицом является не руководитель организации, физические лица предъявляют паспорт. Необходимым документом является квитанция об оплате справки. См.: *Письмо Федеральной службы земельного кадастра России «О документах, предъявляемых заинтересованными лицами в органы кадастрового учета для получения сведений государственного земельного кадастра»* от 22 августа 2003 г. № СС/680.

Правила кадастрового деления Российской Федерации утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 сентября 2000 г. № 660¹.

В соответствии с указанными Правилами вся территория РФ, включая территории субъектов Российской Федерации, внутренние воды и территориальное море, делится на кадастровые округа. **Кадастровым округом** является часть территории Российской Федерации, в границах которой осуществляется ведение государственного реестра земель кадастрового округа. Кадастровый округ включает в себя, как правило, территорию субъекта РФ, а также акваторию внутренних вод и территориального моря, прилегающую к этой территории. Установление границ кадастровых округов и присвоение им кадастровых номеров осуществляет Федеральная служба земельного кадастра России.

Территория кадастрового округа делится на кадастровые районы. **Кадастровым районом** является часть территории кадастрового округа, в пределах которой осуществляется государственный кадастровый учет земельных участков и ведение государственного реестра земель кадастрового района. Кадастровый район включает в себя, как правило, территорию административно-территориальной единицы субъекта РФ. Акватория внутренних вод и территориального моря может образовывать самостоятельные кадастровые районы.

Территория кадастрового района делится на *кадастровые кварталы*. Кадастровый квартал является наименьшей единицей кадастрового деления территории кадастрового района, на которую открывается самостоятельный раздел государственного реестра земель кадастрового района и ведется дежурная кадастровая карта (план). Он включает в себя, как правило, небольшие населенные пункты, кварталы городской или поселковой застройки и иные ограниченные природными и искусственными объектами территории.

В процессе кадастрового деления кадастровым кварталам присваиваются кадастровые номера. Кадастровый номер кадастрового квартала состоит из номера кадастрового округа, номера кадастрового района в кадастровом округе и номера кадастрового квартала в кадастровом районе.

¹ СЗ РФ. 200. № 37. Ст. 3726.

Исчисление земельного налога и особенности его уплаты

Налоговым периодом для земельного налога признается *календарный год*.

Отчетными периодами для организаций и индивидуальных предпринимателей предусмотрены *первый квартал, полугодие и третий квартал календарного года*, но органы местного самоуправления и соответствующие органы городов федерального значения вправе не устанавливать отчетный период.

Если для плательщиков установлена уплата налога раз в квартал, уплата должна производиться равными долями в размере 1/4 ставки налога.

Органы местного самоуправления, законодательные органы городов федерального значения могут предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право уплачивать земельный налог раз в год.

Налог уплачивается в бюджет по месту нахождения земельного участка.

Налоговая декларация подается не позднее 1 февраля года, следующего за отчетным. Форма налоговой декларации утверждается Министерством финансов РФ.

Расчеты по авансовым платежам подаются организациями и индивидуальными предпринимателями не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Форма налогового расчета также утверждается Министерством финансов РФ.

Физические лица должны уплачивать налог на основании уведомлений налоговых органов.

Налоговая база для физических лиц определяется налоговыми органами, исходя из сведений государственного земельного кадастра, органов, осуществляющих регистрацию прав на недвижимое имущество и органами муниципальных образований.

Уменьшение налоговой базы на необлагаемую сумму в размере 10 000 руб. на одного налогоплательщика предусмотрено для льготных категорий граждан — Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров Ордена Славы, инвалидов, ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, лиц, по разным причинам подвергшимся облучению (ст. 391 НК РФ).

В отношении земельных участков, находящихся в общей собственности, установлены следующие правила:

- при долевой собственности каждый налогоплательщик уплачивает налог самостоятельно, пропорционально его доле;

- при совместной собственности налоговая база определяется для каждого из налогоплательщиков отдельно в равных долях.

Для физических лиц не может быть установлено более двух авансовых платежей в год (т.е. физические лица не могут осуществлять уплату налога более, чем 3 раза в год).

Таким образом, физические лица должны уплачивать налог или 3 раза в год в размере 1/3 налоговой ставки или 2 раза в год в размере 1/2 налоговой ставки.

При переходе земельного участка по наследству, налог исчисляется, начиная с месяца открытия наследства.

Для всех категорий налогоплательщиков установлено следующее правило при возникновении (прекращении) в течение налогового (отчетного) периода обстоятельств, с которыми закон связывает уплату налога: *исчисление суммы налога производится с учетом коэффициента*, рассчитанного по формуле

$$K = M_{\text{п}} / M_{\text{к}},$$

где K — коэффициент;

$M_{\text{п}}$ — число полных месяцев, в течение которых земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) плательщика;

$M_{\text{к}}$ — число календарных месяцев в налоговом (отчетном периоде.)

При этом если права на участок возникают или прекращаются до 15-го числа календарного месяца, за полный месяц принимается месяц возникновения прав, если после 15-го числа за полный месяц принимается месяц прекращения прав.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой из-

лишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Налоговая ставка

Поскольку налог относится к местным, в Налоговом кодексе установлены предельные границы ставок налога, в рамках которых **ставка налога** устанавливается в конкретных муниципальных образованиях и городах федерального значения.

Итак, налоговые ставки *не могут превышать* следующим значений.

1. Налоговая ставка равна 0,3% в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения¹ 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 жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или предоставленных для жилищного строительства;
- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства.

¹ Землями сельскохозяйственного назначения признаются земли, находящиеся за границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского хозяйства, а также предназначенные для этих целей. В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются сельскохозяйственные угодья, земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений, водными объектами, а также зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной (ст. 77 ЗК РФ).

2. Налоговая ставка равна 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налоговые льготы

Перечень установленных налоговых льгот по земельному налогу достаточно своеобразен и требует внимательности при их применении.

Освобождаются от налогообложения:

1) организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции Российской Федерации — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

2) организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

3) религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

4) общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов)¹, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении зе-

¹ Общественными организациями инвалидов признаются организации, созданные инвалидами и лицами, представляющими их интересы, в целях защиты прав и законных интересов инвалидов, обеспечения им равных с другими гражданами возможностей, решения задач общественной интеграции инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители (один из родителей, усыновителей, опекун или попечитель) составляют не менее 80%, а также союзы (ассоциации) указанных организаций (ст. 33 Федерального закона «О социальной защите инвалидов в Российской Федерации» от 24 ноября 1995 № 181-ФЗ).

мельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских¹ и иных посреднических услуг); учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

5) организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

6) физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

9) организации — резиденты особой экономической зоны — в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, их подтверждающие в налоговые органы по месту нахождения участка.

В случае возникновения в налоговом (отчетном) периоде права на льготу исчисление суммы налога (или соответственно

¹ Брокерской деятельностью признается деятельность по совершению гражданско-правовых сделок с ценными бумагами от имени и за счет клиента (в том числе эмитента эмиссионных ценных бумаг при их размещении) или от своего имени и за счет клиента на основании возмездных договоров с клиентом (ст. 3 Федерального закона «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 № 39-ФЗ).

авансового платежа по налогу) производится с учетом коэффициента, определяемого следующим образом:

$$K = M_{\text{п}} / M_{\text{к}},$$

где K — коэффициент;

$M_{\text{п}}$ — число полных месяцев, в течение которых льгота отсутствовала;

$M_{\text{к}}$ — число календарных месяцев в налоговом периоде (налоговый период — календарный год, следовательно, деление производится на 12) или в отчетном периоде; месяц возникновения права на налоговую льготу принимается за полный месяц.

В случае прекращения налоговой льготы в налоговом (отчетном) периоде расчет производится по той же схеме, при этом месяц прекращения права на налоговую льготу принимается за полный месяц (п. 10 ст. 396 НК РФ).

Налог и авансовые платежи по нему подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и законами городов федерального значения.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является налогоплательщиком земельного налога?
2. Какой налоговый период по земельному налогу?
3. Какие отчетные периоды по земельному налогу?
4. В чем особенность исчисления и уплаты налога по земельным участкам, приобретенным для строительства?

4.5. Налог на имущество физических лиц

Налоги, взимаемые с отдельных видов имущества (транспорт, недвижимость) граждан, различны во всех странах. Они относятся обычно к компетенции органов местного самоуправления, при этом общий порядок их взимания регламентируется на федеральном уровне. В России удельный вес их в доходах местных бюджетов пока невелик, несмотря на активное инвестирование гражданами денежных средств в имущество. Зачастую затраты на сбор налога на имущество превышают доходы, что и вызывает необходимость его реформирования. Помимо интересов фиска, налог на имущество выполняет важную роль в системе налогов с физических лиц, образуя с налогом на доходы физических лиц своеобразный баланс при обложении финансовых операций

и других действий граждан. Но в отличие от налога на доходы источник уплаты и объект налогообложения не совпадают, что является существенным *недостатком* его и всех поимущественных налогов. Налог на имущество физических лиц прошел различные этапы развития от пропорционального до прогрессивно-дифференцированного.

Порядок взимания **налога на имущество физических лиц** регулируется Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 и соответствующими законами местных органов власти. Право собственности на различные виды имущества возникает чаще всего после совершении операций по обращению имущества — покупки, обмена, дарения, наследства, нового строительства. Факт владения имуществом (после соответствующей регистрации), отнесенным к объекту обложения, причисляет к **плательщикам** налогов физических лиц независимо от их гражданства.

Объектом обложения является *недвижимое имущество*, принадлежащее физическим лицам на праве собственности (табл. 4.3).

Таблица 4.3. **Виды облагаемого имущества**

<i>Объект</i>	<i>Вид облагаемого имущества</i>
Строения, сооружения: жилые	Жилой дом, квартира, дача
нежилые	Гараж, иные строения, сооружения и помещения

Льготы по налогу на имущество делятся по типу имущества и по субъекту обложения.

1. По субъекту обложения:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
- участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимающие 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 этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;

- лица, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, а также лица, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча»;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющими общую продолжительность военной службы 20 лет и более;
- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца.
- пенсионеры, получающие пенсии по Закону РФ;
- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;
- родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

2. По объекту обложения:

- специально оборудованные сооружения, строения, помещения (включая жилье), принадлежащие деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемые исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площадью, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, на период такого их использования;
- расположенные на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилые строения жилой площадью до 50 м² и хозяйственные строения и сооружения общей площадью до 50 м².

Для подтверждения права на льготу граждане самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы. Органы государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы.

При исчислении налога на имущество физических лиц важное значение имеет учет доли собственности в объекте обложения. При общей долевой собственности плательщиком признается каждый совладелец имущества соответственно его доле, при общей совместной — в равных долях, причем плательщиком налога со всего объекта может быть одно из лиц по договоренности.

В случае предоставления льготы в зависимости от социального статуса владельца имущества в расчете учитывается период действия льготы (J_i), т.е. с месяца ее возникновения. При освобождении от налога какого-либо вида имущества никаких расчетов не производится. Аналогично исчисляется период владения (K_i) имуществом в случае перехода собственности (с месяца возникновения права собственности). Налог с вновь возведенных объектов уплачивается со следующего налогового периода.

Налоговой базой признается *суммарная инвентаризационная стоимость имущества по всем объектам*, находящимся в собственности физического лица на определенной административной территории. Инвентаризационная стоимость каждого объекта собственности, учитывающая износ и рост цен на строительную продукцию (работы, услуги), определяется органами технической инвентаризации.

Ставки налога на имущество обычно невысокие, поскольку имущество является овеществленным доходом, который уже облагался налогом на доходы. Они устанавливаются местными органами власти в пределах федеральных ставок (табл. 4.4).

Таблица 4.4. Шкала ставок налога со строений и сооружений по федеральному законодательству

<i>Суммарная инвентаризационная стоимость имущества, руб.</i>	<i>Ставка налога, %</i>
До 300 000	До 0,1
От 300 001 до 500 000	От 0,1 до 0,3
Свыше 500 000	От 0,3 до 2

Представительные органы местного самоуправления могут не только определять ставки в пределах разрядов по стоимости имущества, но и дифференцировать ставки в зависимости от вида имущества (жилое, нежилое), суммарной инвентаризационной стоимости и по иным критериям (например, деревянный, блочные, кирпичные строения). Поэтому шкала ставок может быть более развернутой (местные законы) и налог на имущество становится *прогрессивно-дифференцированным*. Он исчисляется по формуле

$$\text{Налог}_{\text{имфл}} = \sum_{i=1}^n [I_i \cdot d_i \cdot (K_i - L_i) / 12 \cdot \text{Ст}_{ir}],$$

где I_i — инвентаризационная стоимость объекта отдельного вида имущества;

d_i — доля в объекте данного вида имущества;

n — количество видов имущества у владельца;

K_i — количество месяцев владения имуществом в году;

L_i — количество льготных месяцев владения имуществом;

Ст_{ir} — ставка налога, применяемая к данному виду имущества, согласно разряду r в шкале ставок по закону субъекта РФ.

Прогрессия в налогообложении всегда предполагает введение необлагаемого минимума объекта обложения (как в случае с доходом). Если принять во внимание общую стоимость объектов недвижимости, то существующий порядок налогообложения имущества не учитывает налоговоспособность (способность платить налоги) гражданина, его финансовое и семейное положение. В отличие от необлагаемого (прожиточного) минимума дохода необлагаемый минимум имущества недостаточно оценить лишь в денежном выражении. При налогообложении имущества это необходимая, но крайне сложная задача. Ввиду разнородности объектов обложения персональное (личное) налогообложение имущества пока в полной мере не применимо.

Налоговым периодом по налогу на имущество физических лиц является *календарный год*.

Установлен единый **порядок исчисления** и уплаты (табл. 4.5) налога на имущество физических лиц.

Таблица 4.5. Этапы исчисления и уплаты налога

<i>Этап</i>	<i>Наименование</i>	<i>Исполнитель</i>	<i>Срок уплаты налога, авансовых платежей</i>
1	Исчисление инвентаризационной стоимости имущества	Бюро технической инвентаризации (БТИ)	До 1 января
2	Представление сведений в налоговый орган	БТИ и другие осуществляющие регистрацию прав на имущество	До 1 марта
3	Исчисление налога и вручение уведомления на уплату	Налоговый инспектор	До 1 августа
4	Уплата налога	Налогоплательщик	До 15 сентября до 15 ноября
5	Исчисление и удержание недоимки, штрафов, пеней	Налоговая инспекция Банк	До 15 декабря до 15 февраля

Налог на имущество исчисляется налоговым органом по месту нахождения имущества и зачисляется после уплаты в доходы местных бюджетов. Уведомление на уплату направляется по месту жительства налогоплательщика. Вручение уведомления налогоплательщику, взыскание с него налога и обеспечение перечисления налога на имущество в бюджет по месту нахождения объекта обложения является обязанностью налогового органа.

Перспективой реформирования налога на имущество физических лиц может быть введение одного из проектов налога на недвижимость с определением рыночной стоимости имущества как налоговой базы, необлагаемого минимума имущества.

Вопросы для самопроверки

1. Какое значение у налога на имущество физических лиц в налоговой системе Российской Федерации?
2. Что является объектами обложения налогом на имущество физических лиц?
3. Как определяется налоговая база по налогу на имущество физических лиц?
4. Какие существуют ставки и льготы по налогу на имущество?
5. Каков порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц?
6. Каковы особенности исчисления налога на имущество при наличии у физического лица льготы, доли в имуществе, приобретении (продаже) имущества в течение налогового периода?

Особенности налогообложения организаций финансового сектора экономики¹

Финансовый сектор экономики играет значительную роль в экономических преобразованиях России. К финансовой сфере относятся страховые организации, биржи, брокерские компании, банки и другие кредитные организации, инвестиционные фонды, пенсионные фонды и т.д. Все эти финансовые организации имеют особую специфику деятельности, совершенно не сравнимую с работой промышленных организаций. Специфическая деятельность организаций финансового сектора экономики вызвала необходимость отражения в Налоговом кодексе РФ особенностей налогообложения их доходов и финансовых операций. Особенности налогообложения финансовых организаций учитываются при исчислении налога на прибыль и НДС.

5.1. Особенности уплаты банками налога на прибыль

Характеристика деятельности банков

Деятельность банков регулируется Конституцией РФ, федеральными законами «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» и «О банках и банковской деятельности», другими федеральными законами, нормативными актами ЦБ РФ.

Банком считается кредитная организация, которая одновременно осуществляет три основные банковские операции:

- привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц;
- размещение привлеченных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности;
- открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

¹ Глава подготовлена при информационной поддержке компании «Консультант-Плюс».

Деятельность современного банка не ограничивается перечисленными традиционными операциями. Банк выполняет ряд других операций: кассовое обслуживание клиентов, инкассацию денежных средств, размещение драгоценных металлов и камней, операции с иностранной валютой, выдачу банковских гарантий, факторинговые, трастовые операции, операции с ценными бумагами и т.д.

Для осуществления банковской деятельности необходимо иметь соответствующую *лицензию*.

К небанковским кредитным организациям относятся кредитные организации, имеющие право осуществлять отдельные банковские операции, предусмотренные Федеральным законом «О банках и банковской деятельности».

Всем кредитным организациям законом запрещено заниматься производственной, торговой и страховой деятельностью.

Доходы банка складываются из доходов от реализации и вне-реализационных доходов согласно ст. 249 и 250 НК РФ. Особенности исчисления налога на прибыль банками установлены ст. 290—292 НК РФ и касаются определения доходов и расходов банков, а также расходов на формирование резервов. Кроме того, в Налоговом кодексе РФ предусмотрены особенности налогообложения доходов, получаемых по ценным бумагам. В остальном на банки распространяется общий режим налогообложения прибыли, применяется основная ставка налога. Для банков налоговая декларация по налогу на прибыль организаций не предусматривает каких-либо специальных форм.

Налогоплательщиками налога на прибыль являются коммерческие банки (в том числе с участием иностранного капитала, имеющие лицензию ЦБ РФ), Банк внешней торговли РФ, а также кредитные учреждения, получившие лицензию ЦБ РФ на осуществление отдельных банковских операций.

Объектом налогообложения признается *полученная банком прибыль*. Прибылью являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. Доходы и расходы определяются по правилам налогового учета.

Доходы банка, учитываемые при налогообложении прибыли

Помимо общеустановленных доходов в ст. 249 и 250 НК РФ в целях налогообложения учитываются следующие *специфические доходы от осуществления банковской деятельности*:

- в виде процентов от размещения банком от своего имени и за свой счет денежных средств, предоставления кредитов и займов;

- в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов (в том числе банков — корреспондентов), осуществление расчетов по их поручению, включая вознаграждения за переводные, инкассовые, аккредитивные и другие операции;
- а в виде вознаграждений за оформление и обслуживание платежных карт, за предоставление выписок по счетам и за розыск сумм;
- доходы от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов, а также кассового обслуживания клиентов;
- доходы от проведения операций с иностранной валютой (к ним относятся положительная разница между доходами и расходами от операций продажи-покупки иностранной валюты, а также полученные вознаграждения при операциях по покупке (продаже) иностранной валюты, от операций с валютными ценностями);
- доходы по операциям купли-продажи драгоценных металлов и камней в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью, а также в виде платы за перевозку и хранение драгоценных металлов и камней¹;
- доходы от операций по предоставлению банковских гарантий, поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение в денежной форме;
- доходы в виде положительной разницы между полученной при прекращении права требования суммой средств и учетной стоимостью данного права требования;
- доходы от депозитарного обслуживания клиентов;
- доходы от предоставления в аренду специально оборудованных помещений или сейфов для хранения документов и ценностей;
- доходы по операциям купли-продажи коллекционных монет в виде разницы между ценой реализации и ценой приобретения;

¹ К драгоценным металлам относятся золото, серебро, платина и металлы платиновой группы (палладий, иридий, родий, рутений, осмий). Этот перечень драгоценных металлов может быть изменен только в законодательном порядке. Причем драгоценные металлы могут быть в любом состоянии и виде (в самородном виде, в сырье, сплавах, полуфабрикатах, промышленных продуктах, монетах, ломе и отходах производства и потребления, химических соединениях, ювелирных и других изделиях). Драгоценными камнями считаются природные алмазы, изумруды, рубины, сапфиры и александриты, а также природный жемчуг в сыром (естественном) и обработанном виде. К драгоценным камням приравняются уникальные янтарные образования, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ.

- доходы в виде сумм, полученных банком по возвращенным кредитам, убытки от списания которых были ранее учтены при формировании налоговой базы;
- доходы от осуществления форфейтинговых и факторинговых операций;
- доходы от оказания услуг, связанных с установкой и эксплуатацией электронных систем документооборота между банком и клиентами, в том числе систем «клиент — банк»;
- доходы в виде сумм восстановленного резерва на возможные потери по ссудам, а также доходы в виде сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (все эти суммы были учтены банком ранее в составе расходов при формировании налоговой базы).

Расходы банка, учитываемые при налогообложении прибыли

К расходам банка, кроме предусмотренных ст. 254—269 НК РФ, относятся также расходы, понесенные при осуществлении банковской деятельности. Можно сказать, что расходы банка являются «зеркальным отражением» его доходов. При этом сохраняются общие требования к учету расходов: все затраты должны быть обоснованными и документально подтвержденными.

В составе расходов банка можно выделить:

- процентные расходы;
- расходы, связанные с расчетами и кассовым обслуживанием клиентов;
- расходы по операциям с валютными ценностями;
- суммы отчислений в резервы;
- другие расходы.

1. *Процентные расходы.* Это любые уплаченные банком проценты:

- по договорам банковского вклада (депозита) и другим привлеченным денежным средствам физических и юридических лиц за использование денежных средств, находящихся на банковских счетах;
- по собственным долговым обязательствам (облигациям, депозитным или сберегательным сертификатам, векселям, займам и другим обязательствам);
- по межбанковским кредитам, включая овердрафт;
- по другим обязательствам банков перед клиентами.

2. *Расходы, связанным с расчетами и кассовым обслуживанием клиентов.* К таковым относятся:

- комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям, включая расходы по расчетно-кассовому обслуживанию клиентов, открытию им счетов в других банках, плату другим банкам (в том числе иностранным банкам) за расчетно-кассовое обслуживание этих счетов, расчетные услуги ЦБ РФ;
- расходы по инкассации денежных средств, ценных бумаг, платежных документов;
- суммы, уплачиваемые за инкассацию банкнот, монет и других расчетно-платежных документов, а также расходы по упаковке, перевозке, пересылке, доставке ценностей;
- расходы по ремонту инкассаторских сумок и мешков, а также расходы на приобретение нового инвентаря;
- расходы по изготовлению и внедрению пластиковых карточек;
- расходы по переводу пенсий и пособий, а также расходы по переводу денежных средств без открытия счетов физическим лицам;
- расходы по оплате услуг расчетно-кассовых и вычислительных центров.

3. *Расходы по операциям с валютными ценностями.* Они включают:

- расходы банков от операций продажи (покупки) иностранной валюты в виде отрицательной разницы между доходами и расходами от этих операций;
- уплаченные комиссионные сборы при операциях по покупке или продаже иностранной валюты;
- расходы от операций с валютными ценностями и расходы по управлению и защите от валютных рисков;
- убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и камней в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью.

4. *Суммы отчислений в резервы.* Поскольку банки испытывают различные финансовые риски, они вынуждены формировать резервы и нести расходы в виде отчислений в эти резервы. Для целей налогообложения учитываются:

- суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам;
- суммы отчислений в резерв под обесценение ценных бумаг;
- суммы резерва по сомнительным долгам.

5. *Другие расходы банков.* К ним можно отнести:

- расходы по аренде брокерских мест;
- расходы, связанные с осуществлением форфейтинговых и факторинговых операций (их банки несут при приобретении права требования по поставке товаров и оказанию услуг, принятии рисков исполнения таких требований);
- расходы по гарантиям, поручительствам, акцептам и авалам, предоставляемым банку другими организациями;
- другие расходы, связанные с банковской деятельностью.

Расходы на формирование резервов банков, учитываемые при налогообложении прибыли

Остановимся подробнее на формировании резервов банков с позиций налогового законодательства. Рассмотрим создание резерва по сомнительным долгам, а также резерва на возможные потери по ссудам.

Банки вправе формировать резервы по сомнительным долгам в отношении задолженности, образовавшейся в связи с невыплатой процентов по долговым обязательствам.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

1) по сомнительной задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней — в сумму создаваемого резерва включается полная сумма выявленной на основании инвентаризации задолженности;

2) по сомнительной задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней включительно — в сумму резерва включается 50% суммы выявленной на основании инвентаризации задолженности;

3) по сомнительной задолженности со сроком возникновения до 45 дней — сумма создаваемого резерва не увеличивается.

В законодательстве предусмотрена налоговая оговорка: сумма создаваемого резерва не может превышать 10% суммы дохо-

дов. Резерв по сомнительным долгам может быть использован лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Резерв на возможные потери по ссудам (РВПС) специальный, необходимость его образования вызвана кредитными рисками. Он предназначен для создания банками более стабильных условий финансовой деятельности, позволяет избегать резких колебаний суммы прибыли банков в связи со списанием потерь по ссудам. РВПС создается за счет отчислений, которые включаются в расходы банка, и используется только для покрытия не погашенной клиентами ссудной задолженности по основному долгу. Из этого резерва производится списание потерь по нереальным для взыскания ссудам.

При определении налоговой базы не учитываются расходы в виде отчислений в резервы на возможные потери по ссудам, сформированные банками под задолженность, относимую к стандартной, а также под векселя (исключение составляют векселя третьих лиц, по которым вынесен протест в неплатеже). Стандартная задолженность образуется по практически безрисковым стандартным ссудам. Поэтому банки не могут включать в свои расходы для целей налогообложения отчисления в резервы под стандартную задолженность.

Суммы РВПС, отнесенные на расходы банка и не полностью использованные им в отчетном (налоговом) периоде, могут быть перенесены на следующий период. При этом сумма вновь создаваемого резерва должны быть скорректирована на сумму остатков резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Порядок признания доходов и расходов банков

Глава 25 НК РФ содержит прямой запрет банкам использовать кассовый метод. Поэтому банки используют только порядок признания доходов и расходов *при методе начисления*. Это означает, что доходы признаются в том отчетном (налогом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств.

При методе начисления расходы банков признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты (табл. 5.1 и 5.2).

Таблица 5.1. Признание даты получения доходов по некоторым операциям для целей налогообложения

<i>Полученные доходы</i>	<i>Признание даты получения доходов</i>
Дивиденды от долевого участия в деятельности других организаций	Дата поступления денежных средств на расчетный счет (в кассу)
Безвозмездно полученные денежные средства	
Доходы от сдачи имущества в аренду	Дата осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров либо последний день отчетного (налогового) периода
Доходы в виде сумм восстановленных резервов	Последний день отчетного (налогового) периода
Доходы от доверительного управления имуществом	
По договорам займа и долговым обязательствам	Последний день отчетного периода или дата прекращения действия договора (погашения долгового обязательства)

Таблица 5.2. Признание даты осуществления расходов по некоторым операциям для целей налогообложения

<i>Произведенные расходы</i>	<i>Признание даты осуществления расходов</i>
Уплата налогов, сборов, обязательных платежей	Дата начисления
Суммы отчислений в резервы	
Уплаченные суммы комиссионных сборов	Дата расчетов либо последний день отчетного (налогового) периода
Оплата услуг сторонним организациям	
Расходы по операциям купли-продажи иностранной валюты и драгоценных металлов	Дата перехода права собственности
Расходы, связанные с приобретениями ценных бумаг, включая их стоимость	Дата реализации или иного выбытия ценных бумаг
Расходы по договорам займа и долговым обязательствам	Последний день отчетного периода или дата прекращения действия договора

Доходы и расходы банков, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу, установленному ЦБ РФ на дату признания доходов и расходов.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем особенности деятельности банков и какими законами она регулируется?
2. По каким налогам имеются особенности налогообложения банков?
3. Как формируются доходы банка при исчислении налога на прибыль организаций?
4. Какие расходы банков учитываются для целей налогообложения?
5. Какие резервы создают банки, и как учитываются в целях налогообложения, перечисляемые в них суммы?
6. Каков порядок признания доходов банков?
7. Каков порядок признания расходов банков?

5.2. Особенности налогообложения прибыли страховых организаций

Страховая деятельность

Во всем мире государством, обществом и гражданами страхование признается важнейшим институтом защиты их имущественных интересов. В последние годы в России наблюдается достаточно быстрое развитие страховой деятельности.

Закон РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» от 27 ноября 1992 г. № 4015-1 страхование трактует, как отношения по защите интересов физических и юридических лиц РФ, субъектов РФ и муниципальных образований при наступлении определенных страховых случаев за счет денежных фондов, формируемых страховщиками из уплаченных страховых премий (страховых взносов), а также за счет иных средств страховщиков.

Страховщиками являются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ для осуществления страхования, перестрахования, взаимного страхования, и получившие лицензии. Их страховая деятельность регулируется Законом РФ № 4015-1.

Страховщики выполняют следующие функции:

- осуществляют оценку страхового риска;
- получают страховые премии (страховые взносы);
- формируют страховые резервы;
- инвестируют активы;
- определяют размер убытков или ущерба;
- производят страховые выплаты и т.д.

Для страховых организаций, также как и для банков, исходя из специфики вида деятельности наряду с общими правилами исчисления и уплаты налога на прибыль предусмотрены особенности, касающиеся формирования налоговой базы и ведения налогового учета (ст. 293, 294, 294¹, 330 НК РФ).

Доходы страховых организаций, учитываемые при налогообложении прибыли

К *доходам страховой организации*, учитываемым для целей обложения налогом на прибыль, кроме доходов, предусмотренных ст. 249 и 250 НК РФ, относятся специфические доходы от страховой деятельности. Ими являются следующие доходы.

1. Страховые премии (взносы) по договорам страхования, со-страхования и перестрахования. Под сострахованием понимается страхование одного и того же объекта несколькими страховщиками по одному договору страхования. При этом в договоре должны содержаться условия, определяющие права и обязанности каждого страховщика.

Важно заметить, что страховые премии (взносы) по договорам сострахования включаются в состав доходов страховщика и состраховщика только в размере их доли страховой премии, установленной в договоре сострахования.

Перестрахование — это вид страховой деятельности. Перестрахование представляет собой деятельность по защите одним страховщиком (перестраховщиком) имущественных интересов другого страховщика (перестрахователя), связанных с принятым последним по договору страхования (основному договору) обязательств по страховой выплате. При этом страховщик, заключивший с перестраховщиком договор о перестраховании, остается ответственным перед страхователем в полном объеме в соответствии с договором страхования. Страхователями выступают юридические лица и дееспособные физические лица, заключившие со страховщиками договоры страхования либо являющиеся страхователями в силу закона.

Страховые премии (взносы) по договорам страхования, сострахования, перестрахования являются платой за страхование, которую страхователь обязан уплатить страховщику в порядке и в сроки, установленные договором страхования. Страховщики при определении размера страховой премии применяют разработанные ими страховые тарифы, определяющие премию, взимаемую с единицы страховой суммы, с учетом объекта страхования и характера страхового риска.

Страховым риском является предполагаемое событие, на случай наступления которого проводится страхование. Событие, предусматриваемое в качестве страхового риска, должно обладать признаками вероятности и случайности его наступления.

2. Суммы уменьшения (возврата) страховых резервов, образованных в предыдущие отчетные периоды с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах. Страховые резервы формируются страховщиками для обеспечения исполнения обязательств по страхованию и перестрахованию. Резервы по страхованию (за исключением страхования жизни) образуются по Правилам формирования страховых резервов, утвержденным Приказом Минфина России от 11 июня 2002 г. № 51Н.

3. Вознаграждения и тантьемы по договорам перестрахования. Тантьема (франц. — *tantieme*) — это особая форма вознаграждения страховщика со стороны перестраховщика за предоставление участия в перестраховочных договорах и осмотрительное ведение дела. Тантьема выплачивается ежегодно в определенном проценте от суммы чистой прибыли, полученной перестраховщиком от прохождения перестраховочных договоров, в которых он участвует.

4. Возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по договорам, переданным в перестрахование. Перестраховщик участвует в убытках страхователя в части, соответствующей условиям договора перестрахования, а также несет свою долю расходов по урегулированию убытка. Поскольку ответственным перед страхователем в полном объеме является прямой страховщик, перестраховщик обязан возместить cedentu (т.е. прямому страховщику) свою долю в страховых выплатах.

5. Суммы процентов на депо-премий по рискам, принятым в перестрахование. Депо-премия — часть премий, причитающаяся страховщику и удерживаемая перестрахователем в качестве гарантии выполнения обязательств, предусмотренных по договору перестрахования. Выплачивается перестраховщику полностью при прекращении договора.

6. Вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования.

7. Доходы от реализации перешедшего к страховщику в соответствии с действующим законодательством права требования страхователя к лицам, ответственным за причиненный ущерб.

8. Суммы санкций за неисполнение условий договоров страхования, признанные должником добровольно либо по решению суда.

9. Вознаграждения за оказание услуг страхового агента, брокера. Страховыми агентами называются постоянно проживающие на

территории РФ и осуществляющие свою деятельность на основании гражданско-правового договора физические лица или коммерческие организации, которые представляют страховщика в отношениях со страхователем, действуют от имени страховщика и по его поручению в соответствии с предоставленными полномочиями.

Страховые брокеры — это юридические или физические лица (предприниматели), осуществляющие посредническую деятельность по страхованию от своего имени на основании поручений страхователя либо страховщика.

10. Вознаграждения, полученные страховщиком за оказание услуг сюрвейера и аварийного комиссара. Эти доходы связаны с оказанием страховщиками друг другу агентских услуг (например, содействие в оценке страхового риска, определение страховой стоимости имущества, оценке последствий страховых случаев и урегулировании страховых выплат и т.д.).

Сюрвейер (англ. — surveyor) — эксперт, осуществляющий по просьбе страхователя или страховщика осмотр застрахованных или подлежащих страхованию судов и грузов. Сюрвейер дает заключение о состоянии осматриваемого имущества, определяет характер и размер его повреждения и т.п. Рапорт, составляемый сюрвейером, содержит результаты осмотра им застрахованных или подлежащих страхованию судов и грузов. В случае повреждения судов и грузов сюрвейер в рапорте указывает причины, характер и размер такого повреждения.

Аварийный комиссар — физическое или юридическое лицо, к услугам которого прибегают страховщики для защиты своих интересов при наступлении страхового случая с застрахованным имуществом. Аварийный комиссар осуществляет следующие функции:

- проводит осмотр поврежденного имущества;
- устанавливает характер, причины и размер понесенного убытка;
- по указанию страховщика занимается реализацией поврежденного имущества;
- осуществляет розыск пропавшего имущества;
- собирает информацию о местном страховом рынке.

По поручению страховщика аварийный комиссар может оплачивать убытки за счет страховщика до определенной суммы, контролировать погрузоразгрузочные работы и осуществлять счет груза. По результатам проведенной работы аварийный комиссар составляет аварийный сертификат или доклад.

11. Суммы возврата части страховых премий (взносов) по договорам перестрахования в случае их досрочного прекращения.

12. Другие доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности (доходы, полученные от размещения страховых резервов и других средств и т.д.).

Доходы налогоплательщика в виде всей суммы страхового взноса, причитающейся к получению, признаются на дату возникновения ответственности налогоплательщика перед страхователем по заключенному договору, вытекающей из условия договора страхования, сострахования, перестрахования. При этом не принимается во внимание порядок уплаты страхового взноса, указанный в договоре.

Иной порядок признания доходов предусмотрен только в отношении страховых взносов по договорам долгосрочного страхования жизни, по которым доходы в виде части страховых взносов признаются в момент возникновения у налогоплательщика права на получение очередного страхового взноса в соответствии с условиями договора.

Налоговое законодательство не ограничивает право страховых организаций на определение даты получения дохода по кассовому методу при соблюдении установленных условий согласно п. 1 ст. 273 НК РФ. Такое право у них может возникнуть, если за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации услуг без НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. Страховые организации, перешедшие на кассовый метод определения доходов и расходов, должны отслеживать сумму своей выручки. При превышении ее величины над установленным предельным размером (1 млн руб.) налогоплательщик обязан перейти на метод начислений с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Однако основным методом учета доходов и расходов для целей налогообложения прибыли у страховых организаций является метод начислений.

Расходы страховых организаций, учитываемые при налогообложении прибыли

К расходам страховых организаций, кроме расходов, предусмотренных ст. 254—269 НК РФ, относятся также специфические расходы, понесенные при осуществлении страховой деятельности, предусмотренные ст. 294 НК РФ. Перечень расходов

страховых организаций является открытым. Рассмотрим специфические расходы, возникающие при осуществлении страховой деятельности.

1. *Суммы отчислений в страховые резервы* (с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах). Страховые резервы формируются в законодательном порядке.

2. *Суммы отчислений в фонды, формируемые в соответствии с требованиями международных систем обязательного страхования гражданской ответственности владельцев транспортных средств.* Это системы, к которым присоединилась Российская Федерация.

3. *Суммы отчислений в резерв гарантий и резерв текущих компенсационных выплат.* Эти резервы формируются в соответствии с российским законодательством об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств, в размерах, установленных в соответствии со структурой страховых тарифов.

4. *Страховые выплаты по договорам страхования, сострахования, перестрахования* (выплаты рент, аннуитетов, пенсий и т.д.).

Аннуитеты — это вид займов, по которым кредитор получает доход (ренту), включающий погашение суммы долга и выплату процентов по нему. Различаются срочные и пожизненные аннуитеты.

Следующие расходы страховых организаций можно считать «зеркальным» отражением их специфических доходов:

- суммы страховых премий (взносов), вознаграждения и тантёмы, суммы процентов на депо премий по рискам, переданным в перестрахование;
- уплаченные вознаграждения состраховщику по договорам сострахования.

Еще одна группа расходов является *оплатой услуг организаций или физических лиц, связанных со страховой деятельностью:*

- уплаченные вознаграждения за оказание услуг страхового агента и страхового брокера;
- оплата услуг актуариев (страховые актуарии — это физические лица, постоянно проживающие на территории РФ, имеющие квалификационный аттестат и осуществляющие на основании договора со страховщиком деятельность по расчетам страховых тарифов, резервов, оценке инвестиционных проектов с использованием актуарных расчетов);
- оплата услуг других специалистов (экспертов, сюрвейеров, аварийных комиссаров, юристов, детективных услуг).

Страховые организации несут также другие расходы, связанные со страховой деятельностью.

Страховые выплаты по договорам включаются в состав расходов на дату возникновения у налогоплательщика обязательства по выплате страхового возмещения страхователю по фактически наступившему страховому случаю.

Страховщики при исчислении налога на прибыль применяют общую ставку налога, в общеустановленном порядке могут переносить убыток на будущее и т.д.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключаются особенности налогообложения прибыли страховых организаций?
2. Как формируются доходы страховых организаций для целей налогообложения?
3. Как формируются расходы страховых организаций при уплате налога на прибыль?
4. Каков порядок признания доходов и расходов страховых организаций?
5. Для чего предназначены страховые резервы и как они формируются?

5.3. Особенности уплаты НДС банками и страховыми организациями

По действующему налоговому законодательству основные банковские операции и операции по страхованию, сострахованию, перестрахованию свободны от НДС согласно ст. 149 НК РФ. Однако отдельные услуги банков и страховых организаций подлежат обложению НДС. Для банков и страховщиков применяется *единый подход при исчислении НДС*.

Прежде всего банки и страховые организации имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика. Однако на организации финансового сектора экономики распространяются общие требования к получению освобождения от исполнения обязанностей налогоплательщика. Прежде всего сумма выручки от реализации услуг финансовыми организациями за три предшествующих последовательных календарных месяца без учета налога не должна превышать двух миллионов рублей. Причем в этом ограничении имеется в виду общая сумма выручки как по облагаемым, так и необлагаемым НДС опе-

рациям. У банков и страховых организаций выручка за три месяца, как правило, превышает 2 млн руб. Поэтому эти организации вынуждены уплачивать НДС.

В Налоговом кодексе РФ перечислены *банковские операции, не облагаемые НДС*:

- привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады;
- размещение банками привлеченных денежных средств;
- открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц;
- осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц;
- операции, связанные с обслуживанием банковских карт;
- кассовое обслуживание;
- купля-продажа иностранной валюты (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты);
- осуществление операций с драгоценными металлами и камнями;
- по исполнению банковских гарантий (выдача и аннулирование банковской гарантии, подтверждение и изменение условий указанной гарантии, платеж по такой гарантии, 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 персонала;
- получение от заемщиков сумм в счет компенсации страховых премий (страховых взносов), уплаченных банком по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщиков, в которых банк является страхователем и выгодоприобретателем;
- услуги, связанные с обслуживанием банковских карт;
- операции, осуществляемые организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;
- осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии ЦБ РФ.

Согласно п. 5 ст. 149 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от освобождения таких операций от налогообложения.

В настоящее время банки оказывают услуги и операции, по которым не предусмотрено освобождение от налогообложения:

- форфейтинговые, факторинговые, доверительные (трастовые) операции;
- услуги по инкассации;
- услуги по хранению документов и ценностей;
- консультационные услуги,
- сдача в аренду имущества, услуги населению (предоставление в пользование индивидуальных сейфов, прием на хранение ценных бумаг и т.д.);
- оформление сделок при продаже ценных бумаг клиенту, ведение реестров акционеров;
- депозитарные услуги;
- другие услуги.

Для страховых организаций во избежание неправомерной трактовки в ст. 149 НК РФ определены операции, не облагаемые НДС. Свободны от НДС операции по страхованию, сострахованию и перестрахованию, в результате которых страховая организация получает:

- страховые платежи (вознаграждения по договорам страхования, сострахования и перестрахования, включая страховые взносы и выплачиваемую перестраховочную комиссию (в том числе тантьему);
- проценты, начисленные на депо премии по договорам перестрахования, и проценты, перечисленные перестраховщику перестрахователем;
- страховые взносы, полученные уполномоченной страховой организацией, заключившей в установленном порядке договор сострахования от имени и по поручению страховщиков;
- средства, полученные страховщиком в порядке суброгации от лица, ответственного за причиненный страхователю ущерб, в размере страхового возмещения, выплаченного страхователю.

Законодательством, регулирующим деятельность страховых организаций, установлено, что предметом непосредственной деятельности страховщиков не может быть производственная, торгово-посредническая и банковская деятельность. Вместе с тем страховщики вправе инвестировать или иным образом разме-

щать страховые резервы, образованные из полученных страховых взносов для обеспечения выполнения принятых страховых обязательств, и другие средства, а также выдавать ссуды страхователям, заключившим договора личного страхования, в пределах страховых сумм по этим договорам. Страховые резервы размещаются в ценные бумаги (государственные, муниципальные, корпоративные облигации, векселя и др.), банковские вклады и т.д. Эти операции также НДС не облагаются.

Страховая организация имеет возможность заниматься посреднической деятельностью (услуги страховых агентов и страховых брокеров), оказывать услуги сюрвейера, консультационные и информационные. Эти услуги подлежат обложению НДС.

Банки и страховые организации, как правило, при расчете суммы НДС применяют расчетную ставку $\frac{18\%}{118\%}$, исчисленную исходя из основной ставки 18%.

Поскольку банки и страховые организации осуществляют как облагаемые, так и необлагаемые налогом операции, то они имеют возможность зачесть суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам), основным фондам. В основном в банках и страховых организациях доля облагаемых НДС операций незначительна. Поэтому эти организации предпочитают пользоваться положением п. 5 ст. 170 НК РФ. Банки, страховые организации имеют право включать в затраты, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, суммы НДС, уплаченные поставщикам по приобретаемым товарам (работам, услугам). При этом вся сумма НДС, полученная ими по облагаемым операциям, подлежит уплате в бюджет. Кроме того, банки и страховые организации могут исчислять другими способами суммы НДС, подлежащие перечислению в бюджет.

Вопросы для самоконтроля

1. В чем заключаются особенности уплаты НДС страховыми организациями и банками?
2. Какие банковские операции не облагаются НДС?
3. Какие услуги банков подлежат обложению НДС?
4. Какие страховые выплаты не облагаются НДС?
5. Какие услуги страховщиков облагаются НДС и почему?
6. В каком порядке уплачивается НДС банками и страховыми организациями?

Специальные налоговые режимы

6.1. Упрощенная система налогообложения

Экономическая сущность и особенности упрощенной системы налогообложения

Упрощенная система налогообложения, применяемая наряду с другими системами, предусмотренными Налоговым кодексом РФ, в основном ориентирована на малый бизнес. В экономической структуре развитых стран малый бизнес занимает весьма заметное место, обеспечивая до 40% ВВП.

Следует отметить особую роль малого бизнеса в решении социальных проблем. Он не только удовлетворяет насущные нужды населения, но и решает проблему занятости трудоспособных людей в периоды сокращения производства на крупных и средних предприятиях, что имело место в нашей стране в первой половине 1990-х гг.

Позитивные возможности малого бизнеса могут быть использованы для обеспечения структурных сдвигов в производстве, активизации промышленной политики и решения задач по переводу предприятий на современные условия хозяйствования.

Главное значение малого предпринимательства в Российской Федерации на современном этапе состоит в том, чтобы окончательно ликвидировать монополистическую систему хозяйства, превратить монополизированную экономику в подлинно рыночную, развить свободную конкуренцию на товарном и финансовом рынках и рынке труда. Под термином свободной конкуренции отнюдь не подразумевается бесконтрольная стихия рынка, отсутствие регулирования экономических и социальных процессов. Под свободой конкуренции имеется в виду свободный выход на рынок любого производителя, что определяет свободу выбора для потребителей товаров и услуг.

В связи с этим особенно важна роль малого бизнеса в формировании конкурентной среды и становлении рыночного рав-

новесия спроса и предложения. С одной стороны, это формирование условий эффективного насыщения емкого, эластичного спроса, а с другой — создание эффекта превышающего предложения, активно формирующего механизм свободной конкуренции. В свою очередь через механизм формирования конкурентной среды малое предпринимательство оказывает существенное влияние на повышение качества продукции, работ и услуг.

Государство должно поддерживать малый бизнес и осуществляется это, главным образом через налоговую систему.

В Российской Федерации выбор упрощенной системы налогообложения осуществляется добровольно налогоплательщиками, подпадающими под условия данной системы.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога на прибыль на доходы в виде дивидендов и в виде долговых обязательств), налога на имущество организаций и единого социального налога. Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Применение упрощенной системы налогообложения *индивидуальными предпринимателями* предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности (за некоторыми исключениями), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц). Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообло-

жения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Особенности перехода на упрощенную систему налогообложения

Налог на доходы физических лиц *уплачивается*:

- с таких доходов, как процентные доходы по вкладам в банке в части превышения размеров ставки рефинансирования Центробанка, увеличенной на 5% пунктов по рублевым вкладам, а по валютным вкладам — в части превышения 9% годовых.
- с суммы экономии на процентах при получении заемных средств в части превышения суммы процентов за пользование рублевыми заемными средствами, исчисленной исходя из 2/3 ставки рефинансирования, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора (в случае валютных заемных средств налогооблагаемая экономия рассчитывается как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной по условиям договора);
- со стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров в 4 тыс. руб. за налоговый период.

Не освобождаются от НДФЛ доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов.

Это касается так же доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным по ипотечным сертификатам участия, выданным до 1 января 2007 г.

Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, производят уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги уплачиваются индивидуальными предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с законодательством о налогах и сборах.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, сохраняются действующие порядок ведения кассовых операций и порядок представления.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Организация может перейти на упрощенную систему налогообложения, если ее доходы за девять месяцев не превысили 15 млн руб. Эта сумма подлежит индексации ежегодно. Коэффициент-дефлятор устанавливается Правительством РФ.

Некоторые предприятия и организации, даже будучи малыми, права перейти на упрощенную систему не имеют. Так, *не могут применить упрощенную систему налогообложения:*

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- банки; страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг; ломбарды;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой; организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25% (данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%);
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом Государственным комитетом Российской Федерации по статистике, превышает 100 человек;

- организации, у которых стоимость амортизируемого имущества, находящегося в их собственности, превышает 100 млн руб.;
- бюджетные организации;
- иностранные организации.

Налогоплательщики, желающие перейти на упрощенную систему, сообщают об этом в налоговый орган в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего переходу. В заявлении они указывают свой доход за девять месяцев текущего года, а также среднюю численность работников и остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения при упрощенной системе по желанию налогоплательщика может выступать *или доход, или доход, уменьшенный на величину расходов*. При этом организации учитывают свои доходы от реализации товаров, работ и услуг; от реализации имущества и имущественных прав, а также внереализационные доходы. Индивидуальные предприниматели учитывают доходы от предпринимательской деятельности.

Доходы могут быть *уменьшены на следующие расходы*:

- на приобретение основных средств;
- на приобретение нематериальных активов;
- на ремонт основных средств;
- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
- материальные;
- на оплату труда;
- на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии российским законодательством;
- на суммы НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам);
- на проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитным организациям;

- на обеспечение пожарной безопасности;
- на содержание служебного транспорта;
- на командировки;
- на плату за нотариальное оформление документов;
- на аудиторские услуги, на публикации бухгалтерской отчетности;
- на канцелярские товары;
- на оплату услуг связи;
- на приобретение и обновление программ для персонального компьютера и баз данных; расходы на рекламу;
- на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов.

Помимо этого, в расходы включаются: суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию России; уплаченные суммы налогов и сборов; расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации.

Как видно из приведенного перечня, расходы для целей налогообложения принимаются применительно к порядку, предусмотренному главой 25 НК РФ для исчисления налога на прибыль организаций.

Расходами признаются затраты после их фактической оплаты.

Налоговая база и порядок выплаты налога

Налоговой базой служит денежное выражение доходов налогоплательщика или доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли. Доходы в натуральной форме учитываются по рыночным ценам.

Доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала *налогового периода*, каковым установлен календарный год. При этом *кварталы года* являются *отчетными периодами*.

Главой 26.2 НК РФ введено понятие *минимального налога*. Налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, уплачивает минимальный налог в случае, если сумма исчисленного налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Сумма минимального налога исчисляется в размере 1% доходов.

Налогоплательщик имеет право в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытков, которые могут быть перенесены на будущее.

Налогоплательщик вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых он применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком понимается превышение расходов над доходами. Быт может быть перенесен на следующие налоговые периоды *в течение 10 лет*.

При переходе налогоплательщика из одного режима налогообложения в другой убытки к зачету не принимаются.

Налоговая ставка устанавливается: при налогообложении доходов налоговая ставка — в размере 6%; при налогообложении доходов, уменьшенных на величину расходов, — в размере 15%.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу), исчисленная за налоговый (отчетный) период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период времени в соответствии с законодательством РФ. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50%.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев, с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Налог уплачивается по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Квартальные авансовые платежи вносятся не позднее 25-го числа месяца, следующего за кварталом. Налог по истечении нало-

гового периода уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций. Для организаций этот срок приходится на 31 марта следующего года, а для индивидуальных предпринимателей — на 30 апреля.

Индивидуальные предприниматели, осуществляющие некоторые поименованные в Налоговом кодексе РФ виды деятельности, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения *на основе патента*. Перечень включает 69 видов деятельности, преимущественно речь идет о бытовых услугах.

Работающий на основе патента индивидуальный предприниматель вправе привлекать наемных работников в пределах пяти человек.

Решение о применении упрощенной системы налогообложения на основе патента принимается законами субъектов Федерации. Патент может быть выдан на квартал, полугодие, девять месяцев или год.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода.

Размер потенциально возможного годового дохода устанавливается по каждому из видов предпринимательской деятельности отдельно законом субъекта Федерации. Допускается дифференциация его с учетом особенностей места ведения предпринимательской Деятельности.

Предприниматели производят оплату 1/3 стоимости патента не позднее 25 дней после начала предпринимательской деятельности на основе патента, а оставшуюся часть — не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. Налоговая декларация этими налогоплательщиками не представляется.

6.2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Основные понятия

Система налогообложения в виде **единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности** регулируется главой 26.3 НК РФ. Она вводится в действие законами субъектов Федерации.

Расчет вмененного дохода достаточно сложен. Поэтому начнем рассмотрение с некоторых основных понятий, необходимых для этого расчета.

Вмененный доход — потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение дохода, и используемый для расчета величины единого налога.

Базовая доходность — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в различных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, а именно:

- К1 — коэффициент-дефлятор (устанавливается Правительством РФ на календарный год);
- К2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности в различных муниципальных образованиях, особенностей населенного пункта или места расположения; данный коэффициент учитывает также ассортимент товаров, работ или услуг, сезонность, режим работы и т.п.

Стационарная торговая сеть — торговая сеть, расположенная в специально оборудованных, предназначенных для ведения торговли зданиях (их частях) и строениях, подсоединенных к инженерным коммуникациям.

Нестационарная торговая сеть — торговая сеть, функционирующая на принципах развозной торговли, а также иные объекты организации торговли, не относимые к стационарной торговой сети.

Площадь торгового зала — часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая часть площади торгового зала. Площадь подсобных, административно-бытовых помещений, а также помещений для приема, хранения товаров

и подготовки их к продаже, в которых не производится обслуживание покупателей, не относится к площади торгового зала. Площадь торгового зала определяется на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Площадь зала обслуживания посетителей — площадь специально оборудованных помещений (открытых площадок) объекта организации общественного питания, предназначенных для потребления готовой кулинарной продукции, кондитерских изделий и (или) покупных товаров, а также для проведения досуга.

Открытая площадка — специально оборудованное для торговли или общественного питания место, расположенное на земельном участке;

Магазин — специально оборудованное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

Павильон — строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

Киоск — строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно рабочее место продавца.

Палатка — сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком, не имеющая торгового зала.

Торговое место — место, используемое для совершения сделок розничной купли-продажи. К торговым местам относятся здания, строения, сооружения (их часть) и (или) земельные участки, используемые для совершения сделок розничной купли-продажи, а также объекты организации розничной торговли и общественного питания, не имеющие торговых залов и залов обслуживания посетителей (палатки, ларьки, киоски, боксы, контейнеры и другие объекты).

Бытовые услуги — платные услуги, оказываемые физическим лицам за исключением услуг ломбардов и услуг по обслуживанию автотранспорта, классифицируемые в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход может применяться в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказания бытовых услуг;
- оказания ветеринарных услуг;
- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 м², палатки, лотки и другие объекты организации торговли, в том числе не имеющие стационарной торговой площади;
- оказания услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 м²;
- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств.
- оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- распространения и размещения печатной и полиграфической наружной рекламы;
- распространения и размещения наружной рекламы посредством световых и электронных табло и некоторых других.

На уплату единого налога не могут быть переведены:

- организации, среднесписочная численность которых превышает 100 человек;
- организации, в которых доля других организаций превышает 25%;
- индивидуальные предприниматели, работающие на основе патента.

Плательщики налога

Налогоплательщиками являются *организации и индивидуальные предприниматели*, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом.

Уплата организациями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (в отношении прибыли, полученной от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество организаций (в отношении имущества, используемого для ведения предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Уплата индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате на-

лога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом) и единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом, и выплат, производимых физическим лицам в связи с ведением предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Исчисление и уплата иных налогов и сборов осуществляются налогоплательщиками в соответствии с иными режимами налогообложения.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих обложению единым налогом, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Налогоплательщики, осуществляющие кроме предпринимательской деятельности, подлежащей обложению единым налогом, иные виды предпринимательской деятельности, должны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей обложению единым налогом, и предпринимательской деятельности, в отношении которой уплачиваются налоги, в соответствии с общим режимом налогообложения.

На розничных рынках налогоплательщиками единого налога в отношении некоторых видов предпринимательской деятельности являются управляющие рынками компании. Это касается следующих видов:

- 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, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

- оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Основные элементы налога

Объектом налогообложения является *вмененный доход налогоплательщика*.

Налоговая база для исчисления вмененного дохода рассчитывается как *произведение* базовой доходности по определенному виду деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Базовая доходность умножается на коэффициенты K1 и K2.

Значения корректирующего коэффициента K2 определяются для всех категорий налогоплательщиков представительными органами муниципальных районов, городских округов, законодательными органами государственной власти городов Москвы и Санкт-Петербурга на период не менее чем календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно. Если нормативный правовой акт представительного органа муниципального района, городского округа, законы городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о внесении изменений в действующие значения корректирующего коэффициента K2 не приняты до начала следующего календарного года и (или) не вступили в силу в установленном настоящим Кодексом порядке с начала следующего календарного года, то в следующем календарном году продолжают действовать значения корректирующего коэффициента K2, действовавшие в предыдущем календарном году.

Налоговым периодом по единому налогу служит *квартал*.

Налоговая ставка устанавливается в размере *15% величины вмененного дохода*.

Налоговая декларация по итогам налогового периода предоставляется в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода. А уплата налога производится не позднее 25-го числа.

Физические показатели и базовая доходность для отдельных видов деятельности представлены в табл. 6.1.

Таблица 6.1. **Физические показатели и базовая доходность**

<i>Виды предпринимательской деятельности</i>	<i>Физические показатели</i>	<i>Базовая доходность, руб./мес.</i>
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуально-го предпринимателя	7500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуально-го предпринимателя	7500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуально-го предпринимателя	12 000
Оказание услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Общая площадь стоянки (в квадратных метрах)	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов	6000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест	1500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала (в квадратных метрах)	1800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых не превышает 5 м ²	Торговое место	9000
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети, площадь торгового места в которых превышает 5 м ²	Площадь торгового места (в квадратных метрах)	1800

Продолжение табл. 6.1

1	2	3
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуально-го предпринимателя	4500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания (в квадратных метрах)	1000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуально-го предпринимателя	4500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	3000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	4000
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	5000
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения для временного размещения и проживания (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, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них не превышает 5 м ²	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование торговых мест, объектов нестационарной торговой сети, объектов организации общественного питания	6000

Окончание табл. 6.1

1	2	3
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, а также объектов организации общественного питания, не имеющих залов обслуживания посетителей, если площадь каждого из них превышает 5 м ² Площадь информационного поля (в квадратных метрах)	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания (в квадратных метрах)	1200
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка не превышает 10 м ²	Количество переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков)	5000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, если площадь земельного участка превышает 10 м ²	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка (в квадратных метрах)	1000

Сумма единого налога уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных (в пределах исчисленных сумм) в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога *не может быть уменьшена более чем на 50%*.

6.3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Сущность и правовое регулирование налога

Правовое регулирование системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (**единый сельскохозяйственный налог**) осуществляется главой 26.1 части второй Налогового кодекса Российской Федерации.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Организации, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК РФ), налога на имущество организаций, единого социального налога.

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость (за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со ст. 174.1 НК РФ).

Необходимо отметить, что организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, уплачивают **страховые взносы на обязательное пенсионное страхование** в общем порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Иные налоги и сборы уплачиваются организациями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с другими режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются также от обязанности:

- по уплате налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, об-

лагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 2, 4 и 5 ст. 224 НК РФ),

- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности),
- единого социального налога (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц).

Основные элементы налога

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются *организации и индивидуальные предприниматели*, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном порядке.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, *соответствующие следующим критериям*:

- производящие сельскохозяйственную продукцию;
- осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах);
- реализующие эту продукцию, при условии, если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций и индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

Налогоплательщиками также являются сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации» от 8 декабря 1995 г. № 193-ФЗ, у которых доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов данных кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов этих кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов

данных кооперативов составляет в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) не менее 70%.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями также признаются:

1) градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работающих в которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта и которые удовлетворяют условиям, установленным абз. 3 и 4 подп. 2 настоящего пункта;

2) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

- если средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает за налоговый период 300 человек;
- если в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет за налоговый период не менее 70%;
- если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

К сельскохозяйственной продукции относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и дорасщивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством Российской Федерации в соответствии с Общероссийским классификатором продукции.

При этом к сельскохозяйственной продукции относятся: уловы водных биологических ресурсов, рыбная и иная продукция из водных биологических ресурсов, а также уловы водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) за пределами исключительной экономической зоны Российской Федерации в соответствии с международными договорами Российской Федерации в области рыболовства и сохранения водных биологических ресурсов, рыбная и иная произведенная на судах рыбопромыслового флота продукция из водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) за пределами исключительной экономи-

ческой зоны Российской Федерации в соответствии с международными договорами Российской Федерации в области рыболовства и сохранения водных биологических ресурсов.

На уплату единого сельскохозяйственного налога вправе перейти следующие сельскохозяйственные товаропроизводители *при соблюдении ими следующих условий*:

1) сельскохозяйственные товаропроизводители (за исключением сельскохозяйственных товаропроизводителей, указанных в нижеследующих абзацах) — если по итогам работы за календарный год, предшествующий календарному году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подает заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%;

2) сельскохозяйственные товаропроизводители (сельскохозяйственные потребительские кооперативы) — если по итогам работы за календарный год, предшествующий календарному году, в котором они подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля доходов от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70%;

3) сельскохозяйственные товаропроизводители (рыбохозяйственные организации, являющиеся градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями) — если они удовлетворяют следующим условиям:

- в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год, предшествующий календарному году, в котором эти организации подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70%;

- они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);
- 4) сельскохозяйственные товаропроизводители (рыбохозяйственные организации, за исключением организаций, указанных в предыдущем абзаце, и индивидуальные предприниматели с начала следующего календарного года) — если они удовлетворяют следующим условиям:
 - средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, за каждый из двух календарных лет, предшествующих календарному году, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, не превышает 300 человек;
 - в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) за календарный год, предшествующий календарному году, в котором подается заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной из них собственными силами рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов составляет не менее 70%;
 - вновь созданные в текущем году организации (за исключением организаций, указанных в двух следующих абзацах) с начала следующего календарного года, если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) по итогам последнего отчетного периода в текущем календарном году, определяемого в связи с применением иного налогового режима, доля дохода от реализации произведенной этими организациями сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%;
 - вновь созданные в текущем календарном году сельскохозяйственные потребительские кооперативы с начала следующего календарного года, если в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) за последний отчетный период в текущем календарном году, определяемый в связи с применением иного налогового режима, доля доходов

от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства членов сельскохозяйственных потребительских кооперативов, включая продукцию первичной переработки, произведенную данными кооперативами из сельскохозяйственного сырья собственного производства членов данных кооперативов, а также от выполненных работ (услуг) для членов данных кооперативов составляет не менее 70%;

- вновь созданные в текущем календарном году рыбохозяйственные организации или вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога с начала следующего календарного года при соблюдении ими следующих условий:
- по итогам последнего отчетного периода в текущем календарном году средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает 300 человек (данная норма не распространяется на градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации);
- в общем объеме доходов от реализации товаров (работ, услуг) за последний отчетный период в текущем календарном году, определяемый в связи с применением иного налогового режима, доля дохода от реализации выловленных ими рыбы и (или) объектов водных биологических ресурсов, включая продукцию их первичной переработки, произведенную собственными силами из выловленных ими рыбы и (или) объектов водных биологических ресурсов, составляет не менее 70%;
- они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера);
- вновь зарегистрированные в текущем календарном году индивидуальные предприниматели (за исключением индивидуальных предпринимателей, указанных в подп. 7 настоящего пункта) с начала следующего календарного года, если за период до 1 октября текущего года в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) в связи с осуществлением предпринимательской деятельности таких индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации

произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляет не менее 70%.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- бюджетные учреждения.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности по одному или нескольким видам предпринимательской деятельности, вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога в отношении иных осуществляемых ими видов предпринимательской деятельности.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого сельскохозяйственные товаропроизводители переходят на уплату единого сельскохозяйственного налога, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление.

Вновь созданная организация или вновь зарегистрированный индивидуальный предприниматель вправе подать заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

В этом случае организация или индивидуальный предприниматель считаются перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога в текущем налоговом периоде с даты постановки на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не вправе до окончания налогового периода перейти на иные режимы налогообложения.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивиду-

ального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты единого сельскохозяйственного налога на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налоговым периодом признается календарный год, а **отчетным периодом** — полугодие.

Для уплаты единого сельскохозяйственного налога **налоговая ставка** устанавливается в размере 6%.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиками единого сельскохозяйственного налога?
2. Кто может перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога?
3. Кто не может перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога?
4. Какая ставка налога установлена законодательством?
5. Какой налоговый и отчетный период по налогу?
6. В какие сроки должна быть подана налоговая декларация организациями? Индивидуальными предпринимателями?
7. Когда может быть подано заявление о переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога?
8. Что является налоговой базой единого сельскохозяйственного налога?

Таможенные пошлины

К истории вопроса

В Налоговом кодексе Российской Федерации в настоящее время таможенные пошлины отсутствуют, хотя в предыдущих редакциях Кодекса они значились среди федеральных налогов в ст. 13.

Но не зависимо от этого обстоятельства, таможенные пошлины по своей социально-экономической сущности, несомненно, относятся к налоговой системе. Поэтому авторы учебника считают необходимым сказать о них.

В любой стране таможенные пошлины занимают видное место в экономической и финансовой политике. Именно через таможенные пошлины осуществляется регулирование внешне-экономической деятельности государства, проводится в жизнь протекционистская политика, направленная на защиту интересов национальных товаропроизводителей, повышение их конкурентоспособности на внутреннем рынке.

Таможенные пошлины — один из старейших видов налогов. Первоначально таможенник был сборщиком торговых и привратных пошлин внутри страны. Привратные пошлины, т. е. пошлины, взимаемые у ворот города при ввозе или вывозе товаров, существовали еще в Древнеримской империи. Таможенные пошлины упорядочил император Август Октавиан (63 г. до н. э. — 14 г. н. э.). Во время его правления таможенные пошлины были введены во всех провинциях Рима и уплачивались с ввозимых или вывозимых на продажу товаров. Величина таможенных пошлин была дифференцированной, но в среднем ставка составляла 5% от цены товаров.

На Руси при первых князьях взималась пошлина «мыт» за провоз товаров через горные заставы, пошлина «перевоз» — за перевоз товаров через реку, «гостинная» пошлина — за право иметь склады, «торговая» пошлина — за право устраивать торги и рынки.

С XIII в. на Руси входит в обиход название «*таможник*» для главного сборщика торговых пошлин. По всей видимости, это

слово происходит от монгольского «тамга» — деньги. У таможенника имелся помощник, именовавшийся *мытником*.

Сохранились многие решения первого русского царя Ивана Васильевича (1530—1584), касающиеся таможенных сборов. Например, в таможенной грамоте, данной в 1563 г. в село Велье-гонское, велено с людей своего уезда брать пошлину с рубля по полторы деньги, а с иногородних купцов (московских, тверских, новгородских и псковских) — с рубля по четыре деньги, если же приедет рязанец или казанец или какой-нибудь иноземец, то с рубля брать по семи денег. Деньга равнялась половине копейки.

В 1571 г. Новгороду дана была таможенная грамота о сборе пошлин на Торговой стороне в государственной опричнине. В грамоте предупреждается: без весу меду, икры и соли не продавать. Нарушителю грозит крупный штраф. Брать все пошлины следует с товаров царских, митрополичьих, наместничьих, боярских, с сельчан и со всех без исключения. Таможенникам поручалось смотреть, чтобы торговые люди и иноземцы не вывозили в Литву и к немцам денег, серебра и золота.

С развитием промышленного производства все в большей мере таможенные пошлины стали устанавливать и взимать не столько с фискальной целью, но прежде всего с целью проведения в жизнь протекционистских мер. Ими широко пользовались Великобритания, США, Япония, другие промышленно развитые страны. В начале XIX в., например, английское правительство и английские законы регулировали колониальную торговлю, морские перевозки, устанавливали запреты на экспорт оборудования и т.д.

Итак, по мере ликвидации внутренних «перегородок» таможенные пошлины начали выполнять свои основные функции инструмента государственной торговой политики и регулирования внутреннего рынка товаров при его взаимосвязи с мировым рынком.

Основные цели таможенных пошлин можно сформулировать следующим образом:

- рационализация товарной структуры ввоза товаров;
- поддержание соответствующего соотношения ввоза и вывоза товаров, пропорций валютных доходов и расходов;
- создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров, защита национальной экономики от неблагоприятных воздействий внешнего рынка.

В настоящее время таможенные пошлины выполняют еще одну важную цель — обеспечить условия для скорейшей и эффективной интеграции России в мировую экономику.

В решении этой проблемы основное место принадлежит внешней торговле, регулируемой государством. Регулирование производится как экономическими мерами — таможенные пошлины и сборы, так и внеэкономическими методами.

Внеэкономические методы, или меры нетарифного регулирования внешней торговли, — это ограничения на ввоз и вывоз товаров вплоть до полного запрещения. Например, на территорию России запрещается ввоз товаров, не соответствующих стандартам, установленным законодательством РФ, не имеющих сертификата, маркировки или знака соответствия в случаях, предусмотренных законодательством РФ, или признанных опасными отходами. Запрещается вывоз изделий, представляющих художественные, исторические, научные, культурные ценности.

Ограничением является установление особых требований к ввозу или вывозу отдельных видов товаров. Сюда относятся такие методы, как лицензирование и квотирование. Лицензирование вводится по некоторым видам товаров. А может вводиться для какой-либо страны или группы стран. Квотирование — это количественное ограничение экспорта и импорта лицензируемых товаров (установление квоты).

Экономические методы — это таможенно-тарифное регулирование внешней торговли. Таможенный тариф — свод ставок таможенных пошлин, применяемых к товарам, перемещаемым через таможенную границу РФ.

К **таможенным платежам** относятся:

- ввозные таможенные пошлины;
- вывозные таможенные пошлины;
- налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- акцизы, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- таможенные сборы.

Об НДС и акцизах говорится в соответствующих главах данного учебника. Таможенные сборы — это сборы за таможенное оформление, за хранение товаров, за таможенное сопровождение товаров.

Таможенные пошлины: ставки и классификация

Ставки ввозных и вывозных таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ, являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через границу. Они служат инструментом оперативного регулирования внешнеэкономической деятельности.

В Российской Федерации применяются следующие виды ставок таможенных пошлин:

- *адвалорные*, т.е. начисленные в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- *специфические*, начисляемые в определенном размере за единицу облагаемых товаров;
- *комбинированные*, в которых сочетаются первые два вида таможенного обложения.
- *сезонные*, применяемые для оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров могут по решению Правительства (сроку действия они не должны превышать шести месяцев в течение календарного года).

Для защиты экономических интересов страны по отношению к ввозимым товарам могут временно применяться особые виды пошлин:

- *специальные* — служат защитными средствами, если товары ввозятся в страну в количествах и на условиях, угрожающих нанести ущерб отечественным производителям аналогичных товаров; они могут также применяться в качестве ответных мер на дискриминационные действия со стороны других государств;
- *антидемпинговые* — вводятся в случае ввоза товаров по цене ниже, чем их обычная стоимость в стране вывоза, в случае, если это угрожает материальным ущербом отечественным производителям или может приостановить расширение производства подобных отечественных товаров (демпинговые цены нередко применяются для завоевания зарубежного рынка, не защищенного соответствующими торговыми соглашениями);
- *компенсационные* — применяются при ввозе товаров, для производства которых прямо или косвенно использовались субсидии.

Таможенная стоимость товара, перемещаемого через границу, *декларируется его владельцем*. Контроль за правильностью определения стоимости осуществляется таможенным органом,

производящим оформление товара. При этом соблюдается полная конфиденциальность информации, так как она содержит коммерческую тайну.

Заявляемая в декларации таможенная стоимость товара должна основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. Владелец товара обязан по требованию таможенного органа предоставить все необходимые ему сведения.

Таможенный орган вправе принимать решения о правильности заявленной таможенной стоимости товара. При отсутствии данных, подтверждающих правильность ее определения, или при наличии оснований полагать, что сведения не являются достоверными и достаточными, таможенный орган может самостоятельно определить таможенную стоимость декларируемого товара. В последнем случае по письменному запросу декларанта он обязан в трехмесячный срок представить письменное разъяснение причин, по которым заявленная таможенная стоимость не может быть принята в качестве базы для начисления пошлины.

Методы определения таможенной стоимости

Определение таможенной стоимости ввозимых товаров является непростым делом. Обычно используются следующие методы.

1. Метод определения стоимости по цене сделки с ввозимыми товарами. В данном случае таможенной стоимостью является цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за товар на момент пересечения им таможенной границы. В цену сделки включаются следующие компоненты:

- расходы по доставке товара до авиапорта, порта, станции или иного места ввоза на территорию Российской Федерации;
- расходы, понесенные покупателем, такие, как комиссионные и брокерские вознаграждения, стоимость контейнеров и другой многооборотной тары, упаковки;
- соответствующая часть стоимости следующих товаров и услуг, которые прямо или косвенно были предоставлены покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством или продажей на вывоз оцениваемых товаров: сырья, материалов и комплектующих изделий; инструментов, штампов, форм, использованных при изготовлении данных товаров; инженерных проработок, опытно-конструкторских работ, эскизов и чертежей, выполненных вне территории Российской Федерации и не-

посредственно необходимых для производства указанных товаров; лицензионных и иных платежей за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель должен прямо или косвенно осуществить в качестве условия продажи оцениваемых товаров.

Помимо этого учитывается величина части прямого или косвенного дохода продавца от любых последующих перепродаж, передачи или использования оцениваемых товаров на территории Российской Федерации.

Повторим, что это основной метод. Но в ряде случаев он не может применяться. Что же это за исключения? Например, если существуют ограничения в отношении прав покупателя на товар. Далее, продажа и цена сделки могут зависеть от соблюдения условий, влияние которых невозможно учесть. Или участники купли-продажи являются взаимозависимыми лицами, что может воздействовать на цену сделки. Наконец, данные таможенной декларации не подтверждены документально или не являются количественно определенными и достоверными. Тогда применяется метод по цене сделки с идентичными товарами.

2. Метод определения стоимости по цене сделки с идентичными товарами. Согласно ему в качестве основы определения таможенной стоимости берется цена сделки с идентичными товарами. Под идентичностью товаров понимаются одинаковые физические характеристики, качество и репутация на рынке, та же страна и тот же производитель. Понятно, что использовать этот метод возможно далеко не всегда. И приходится обращаться к методу по цене сделки с однородными товарами.

3. Метод определения стоимости по цене сделки с однородными товарами. При его использовании в качестве основы определения таможенной стоимости берется цена сделки с однородными товарами. Под однородными понимаются изделия, которые имеют сходные характеристики и состоят из схожих элементов. Они близки функционально и могут быть взаимозаменяемыми в коммерческом отношении.

4. Метод вычитания стоимости. В данном случае за основу определения таможенной стоимости товара принимается цена единицы изделия, по которой оцениваемые, идентичные или однородные товары продаются наибольшей партией на территории России не позднее 90 дней с даты ввоза.

Из цены единицы товара вычитаются:

- расходы на выплату комиссионных вознаграждений, обычные надбавки на прибыль и общие расходы в связи с продажей ввозимых товаров того же класса и вида;
- сумма таможенных пошлин, налогов, сборов и иных платежей, подлежащих уплате в Российской Федерации в связи с ввозом или продажей товаров;
- обычные расходы на транспортировку, страхование, погрузочно-разгрузочные работы.

5. *Метод на основе сложения стоимости.* Он предусматривает расчет таможенной стоимости товара путем сложения трех составляющих:

- стоимости материалов и издержек, понесенных изготовителем;
- общих затрат, характерных для продажи в Россию из страны вывоза товаров того же вида;
- сюда входит транспортировка, погрузочно-разгрузочные работы, страхование до места пересечения границы и иные неизбежные затраты;
- прибыли, обычно получаемой экспортером в результате поставки подобных товаров.

6. *Резервный метод.* Он применяется в том случае, когда таможенная стоимость товара не поддается определению перечисленными пятью методами. Оценка товаров производится с учетом мировой практики.

При применении резервного метода таможенный орган предоставляет декларанту имеющуюся в его распоряжении ценовую информацию, которая и ложится в основу расчетов.

Освобождение от таможенной пошлины

При уплате таможенных пошлин, как и любых внутренних налогов, применяются определенные *льготы*. Они не носят индивидуального характера и определяются Законом РФ «О таможенном тарифе» от 21 мая 1993 г. № 5003-1 с последующими изменениями и дополнениями.

Обычно от уплаты таможенной пошлины *освобождаются*:

- транспортные средства для международных перевозок пассажиров и грузов;
- предметы материально-технического снабжения, вывозимые для обеспечения деятельности российских судов, ведущих морской промысел, а также вывозимая продукция их промысла;

- товары, ввозимые или вывозимые для официального или личного пользования представителями иностранных государств, физическими лицами, имеющими право на беспошлинный ввоз таких предметов на основании международных соглашений;
- валюта и ценные бумаги. Данное положение не распространяется на нумизматические цели;
- товары, подлежащие обращению в собственность государства;
- товары, представляющие собой гуманитарную помощь; товары, предназначенные для оказания технического содействия;
- товары, перемещаемые под таможенным контролем в режиме транзита и предназначенные для третьих стран;
- товары, перемещаемые через таможенную границу физическими лицами и не предназначенные для производственной или иной коммерческой деятельности.

Законом «О таможенном тарифе» допускается установление преференций в виде освобождения от пошлин, снижения ставок пошлин или установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товаров. Такие меры применяются к государствам, образующим вместе с Российской Федерацией зону свободной торговли или таможенный союз. Применяются преференции и к товарам из развивающихся стран, пользующихся национальной системой преференций Российской Федерации.

При осуществлении торговой политики Российской Федерации допускается предоставление тарифных льгот в виде возврата ранее уплаченной пошлины, снижения ставки пошлины или, в исключительных случаях, освобождения от пошлины.

Контроль за уплатой таможенных пошлин осуществляют таможенные органы Российской Федерации на основе Таможенного кодекса РФ.

Вопросы для самопроверки

1. Какова роль таможенных пошлин в экономической политике государства?
2. Что такое нетарифного регулирования внешней торговли?
3. Что такое таможенный тариф и каковы его цели?
4. В чем состоят основные цели таможенных пошлин?
5. Какие существуют виды ставок таможенных пошлин?
6. Перечислите особые виды пошлин, защищающие экономические интересы страны.
7. Какие методы используются для определения таможенной стоимости товаров?
8. Как применяются таможенные льготы и преференции?

Предупреждение и пресечение налоговых правонарушений

Порядок взаимодействия органов внутренних дел с налоговыми органами

Предупреждение, выявление и пресечение налоговых правонарушений осуществляется *органами внутренних дел* — их соответствующими подразделениями.

Правовую основу деятельности органов внутренних дел по данному виду деятельности составляют Налоговый кодекс Российской Федерации, Закон Российской Федерации «О милиции», Федеральный закон «Об оперативно-розыскной деятельности», иные нормативные правовые акты.

В соответствии со ст. 11 Закона Российской Федерации «О милиции» органы внутренних дел участвуют в правоохранительной деятельности в области налоговых отношений в следующих формах:

- участвуют в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, в налоговых проверках по запросам налоговых органов (п. 33);
- в соответствии с законодательством Российской Федерации получают сведения, составляющие налоговую тайну (п. 34).

Согласно главе 6 Налогового кодекса РФ по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых последними выездных налоговых проверках.

Если органы внутренних дел выявляют обстоятельства, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств *направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения* (ст. 36 НК РФ).

В свою очередь, налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения за-

конодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств *направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела*.

Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Убытки, причиненные налогоплательщикам при проведении выездных налоговых проверок, проводимых совместно налоговыми органами и налоговыми органами, возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами (п. 1 ст. 37 НК РФ).

Согласно ст. 82 НК РФ налоговые органы и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При проведении выездных налоговых проверок должностные лица налоговых органов и сотрудники органов внутренних дел руководствуются Конституцией РФ, Налоговым кодексом РФ, Законом Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» от 21 марта 1991 г. № 943-1, Законом Российской Федерации «О милиции» от 18 апреля 1991 г. № 1026-1, иными нормативными правовыми актами.

Порядок взаимодействия органов внутренних дел с налоговыми органами при проведении налоговых проверок конкретизирован в актах федеральных органов исполнительной власти, основным из которых является совместный Приказ «Об утверждении нормативных правовых актов от порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» от 22 января 2004 г. МВД России № 76 и МНС России № АС-3-06/37 (действителен по состоянию на март 2009 г.).

Выездные налоговые проверки *проводятся должностными лицами налоговых органов с участием сотрудников органов внутренних дел* в соответствии с п. 1 ст. 36 Налогового кодекса Российской Федерации и п. 33 ст. 11 Закона Российской Федерации «О милиции».

За совершение неправомерных действий при осуществлении служебных полномочий сотрудники налоговых органов и органов внутренних дел *несут ответственность* в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Действия сотрудников налоговых органов и органов внутренних дел могут быть обжалованы организациями и физическими лицами в вышестоящие налоговые органы и органы внутренних дел, прокуратуру и суд.

Взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции.

Функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения проверки мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении (в случае проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, решение о проведении проверки оформляется в виде мотивированного постановления).

Если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, соответствующее должностное лицо налогового органа выносит решение о внесении дополнений в принятое решение (постановление) о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

В случаях назначения выездных налоговых проверок на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следовате-

ля предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов (сборов), не включенных в принятое решение (постановление) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки, то руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносятся решение о назначении новой выездной (повторной выездной) налоговой проверки по указанным налогам (сборам), с учетом требований ст. 87 и 89 Налогового кодекса.

Участие сотрудников ОВД в выездных налоговых проверках

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании *мотивированного запроса налогового органа*, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Основаниями для направления указанного мотивированного запроса могут являться:

1) наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и необходимости проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;

2) назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, для принятия по ним решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;

3) необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

4) необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц, при исполнении ими должностных обязанностей.

Запрос налогового органа должен содержать:

- полное наименование организации (ИНН/КПП), фамилию, имя, отчество физического лица (ИНН — при наличии), адрес местонахождения организации, место жительства

- физического лица); вопросы проверки (виды налогов (сборов), по которым проводится проверка); период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика — плательщика сбора, налогового агента, за который проводится проверка;
- изложение обстоятельств, вызывающих необходимость участия сотрудников органа внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке: описание формы, характера и содержания предполагаемого нарушения законодательства о налогах и сборах, основанное на имеющейся у налогового органа информации;
 - обоснование привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих (если проверка назначена по результатам рассмотрения материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, вместо указанных данных приводится ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы);
 - предложения по количеству и составу сотрудников органа внутренних дел, привлекаемых для участия в выездной (повторной выездной) налоговой проверке;
 - предполагаемые сроки проведения проверки.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Основаниями для отказа по запросу налогового органа об участии органа внутренних дел в выездной налоговой проверке могут являться:

- отсутствие в запросе налогового органа фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях организациями и физическими лицами законодательства о налогах и сборах;
- несоответствие изложенной в запросе налогового органа цели привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проверке компетенции органов внутренних дел;
- отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

Сотрудники органов внутренних дел участвуют в проведении выездной налоговой проверки путем осуществления полномочий, предоставленных им Законом РФ «О милиции» и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Обращает на себя внимание тот факт, что Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 293-ФЗ признал утратившим силу п. 36 ст. 11 Закона «О милиции», который предоставлял право при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводить проверки организаций и физических лиц в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае если проверкой установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств.

В установленном порядке производится снятие копий с документов и файлов, свидетельствующих о совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, истребование недостающих документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, проведение встречных проверок, допросы свидетелей и другие действия, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, Законом «О налоговых органах Российской Федерации», Законом РФ «О милиции» и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Непосредственно после прибытия на проверку проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителю) служебные удостоверения, а также решение (постановление) руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки.

Факт предъявления решения (постановления) удостоверяется подписью руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо физического лица (их представителя) на экземпляре данного решения (постановления) после слов «С решением (постановлением) на проведение выездной (повторной выездной) налоговой проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты.

В случае отказа руководителя организации, индивидуального предпринимателя либо физического лица (их представителя) от подписи на экземпляре решения (постановления) о проведении проверки, должностным лицом налогового органа, возглавляю-

щим проверяющую группу, в конце указанного документа производится запись о том, что решение (постановление) предъявлено указанным лицам и от подписи, удостоверяющей предъявление данного решения (постановления), эти лица отказались, заверенная подписью указанного должностного лица налогового органа.

При воспрепятствовании законной деятельности проверяющих сотрудники органа внутренних дел, привлекаемые для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налоговых органов, принимают меры по пресечению противоправных деяний в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) и пени, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

В случаях направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, производятся расчеты сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и финансовым годам (финансовый год соответствует календарному году).

Оформление материалов выездной налоговой проверки и принятие по ним решений

Акт выездной налоговой проверки, проводимой налоговым органом с участием органа внутренних дел, должен быть подписан всеми участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем или физическим лицом (их представителями).

При наличии разногласий между проверяющими по содержанию акта окончательное решение по данному вопросу принимается руководителем проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заклю-

чении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

Если сотрудники органов внутренних дел привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, акт выездной налоговой проверки в орган внутренних дел не направляется.

В случае представления организацией, индивидуальным предпринимателем либо физическим лицом возражений по акту проверки, документов, подтверждающих обоснованность возражений, их копии в трехдневный срок со дня представления передаются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит *соответствующее решение* в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

Копия решения, принятого по результатам проверки, вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю или физическому лицу (их представителям) в установленном порядке, а также направляется в трехдневный срок с момента вынесения в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сборов), налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел *возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях* в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях

В течение трех дней копия постановления по делу об административном правонарушении направляется налоговым органом или органом внутренних дел соответственно в орган внутренних дел или в налоговый орган, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

Если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносится мотивированное постановление о прекращении производством соответствующего дела об административном правонарушении.

О принятом в соответствии со ст. 144 и 145 УПК РФ процессуальном решении орган внутренних дел уведомляет налоговый орган в трехдневный срок с момента вынесения указанного решения.

В случае принятия органом предварительного следствия при органе внутренних дел решения о прекращении уголовного дела орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом налоговый орган.

На основании указанного уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа отменяет ранее принятое постановление о прекращении дела об административном правонарушении производством и привлекает нарушителя к административной ответственности согласно действующему законодательству.

Возникает вопрос: могут ли налоговые органы предоставлять копии актов и решений по результатам мероприятий налогового контроля по запросам правоохранительных органов?

Материалы налоговых проверок (акты и решения) составляют *служебную тайну налоговых органов и являются конфиденциальной информацией*.

Порядок доступа к конфиденциальной информации налоговых органов утвержден приказом МНС России от 3 марта 2003 г. № БГ-3-28/96.

В п. 10 Порядка определено, что форма предоставления конфиденциальной информации согласуется пользователями с руководителями налоговых органов с учетом имеющихся технических возможностей налогового органа и пользователя.

Если запросы правоохранительного органа, в которых в качестве мотивировочной части даны ссылки на зарегистрированные и рассматриваемые в порядке ст. 144 и 145 УПК РФ материалы, соответствуют требованиям Порядка, то налоговый орган вправе предоставить копии запрашиваемых решений и актов, либо выписки из них, либо сведения о выявленных нарушениях налогового законодательства и вынесенных санкциях.

Форма предоставляемой информации определяется руководителем налогового органа с учетом имеющихся технических средств.

Данная позиция была высказана в письме Управления ФНС по городу Москве от 29 сентября 2008 г. № 09-10/091384.

Вопросы для самопроверки

1. Несут ли органы внутренних дел ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам при проведении налоговых проверок?
2. Каким образом оформляется включение сотрудников органов внутренних дел в число лиц, проводящих проверку, после ее начала?
3. Кем должен быть подписан акт выездной налоговой проверки?
4. Кому направляются копии акта выездной налоговой проверки?

Приложения

Приложение к Инструкции о порядке
взаимодействия органов
внутренних дел и налоговых органов
при осуществлении выездных
налоговых проверок

Место штампа налогового органа

Начальнику _____
(наименование

_____ органа внутренних дел,

_____ Ф.И.О.)

ЗАПРОС об участии органа внутренних дел в выездной налоговой проверке

На основании п. 1 ст. 36 Налогового кодекса Российской Федерации

_____ (наименование налогового органа)

просит выделить для участия в проведении выездной налоговой про-
верки _____

(полное и сокращенное наименование организации (филиала

_____ или представительства организации), ИНН/КПП)

_____ (Ф.И.О. физического лица, ИНН — при наличии)

сотрудников(а) _____
(наименование подраздела органа внутренних дел)

в количестве ____ человек.

_____ (наименование подразделения органа внутренних дел)

в количестве ____ человек.

Адрес места нахождения организации (филиала или представительства)
(адрес постоянного места жительства физического лица): _____

_____.

Выездная налоговая проверка проводится по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах (по вопросам правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления) _____
(наименование налогов (сборов))
за период с _____ по _____.

Необходимость участия сотрудников органа внутренних дел в выездной налоговой проверке вызвана следующими обстоятельствами¹: _____

(описание формы, характера и содержания предполагаемого

налогового правонарушения; обоснование привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов или для обеспечения мер _____
безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих (при наличии такой необходимости) _____

Предполагаемые сроки проведения проверки:

Дата начала проверки « __ » _____ г.

Дата окончания проверки « __ » _____ г.

Руководитель (заместитель руководителя)

(наименование налогового органа)

(Ф.И.О.)

(подпись)

¹ В случае, если проверка назначена по результатам рассмотрения материалов о налоговых правонарушениях, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, вместо указанных данных приводится ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы.

Приложение № 2
к Приказу МВД России и МНС России
от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37

ИНСТРУКЦИЯ

О порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения

1. Настоящая Инструкция устанавливает порядок направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения в соответствии с пунктом 2 статьи 36 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — Налоговый кодекс)¹.

2. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в отношении организации, орган внутренних дел направляет материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения:

- в случае проведения органом внутренних дел проверки, ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с п. 25 ст. 11 Закона Российской Федерации от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции» (далее — Закон Российской Федерации «О милиции»)² либо проверки при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с п. 35 ст. 11 Закона Российской Федерации «О милиции» — в десятидневный срок со дня подписания соответствующего акта проверки, ревизии;
- в случае если указанные действия не проводились — в десятидневный срок со дня выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом к полномочиям налоговых органов.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, в отношении физического лица, орган внутренних дел направляет материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения:

- в случае проведения органом внутренних дел проверки, ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с п. 25 ст. 11 Закона Российской Федерации «О милиции» либо проверки при наличии достаточных данных,

¹ СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

² ВСНД РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991. № 16. Ст. 503.

указывающих на признаки преступления, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, в соответствии с п. 35 ст. 11 Закона Российской Федерации «О милиции» — в десятидневный срок со дня подписания соответствующего акта проверки, ревизии;

- в случае если указанные действия не проводились — в десятидневный срок со дня выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Налоговым кодексом к полномочиям налоговых органов.

В случаях возбуждения в отношении физического лица уголовного дела, отказа в возбуждении уголовного дела или его прекращения орган внутренних дел уведомляет об этом налоговый орган в трехдневный срок со дня вынесения постановления о возбуждении уголовного дела, об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении.

3. Материалы, направляемые в налоговые органы, должны включать в себя:

- копию акта проверки организации (физического лица) при наличии признаков преступлений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, либо акта ревизии или проверки производственной и финансово-хозяйственной деятельности с приложением копий соответствующих документов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах;
- иные документы, свидетельствующие о нарушениях законодательства.

4. Указанные материалы направляются с сопроводительным письмом за подписью начальника (заместителя начальника) органа внутренних дел.

Сопроводительное письмо должно содержать:

- полное наименование организации (ИНН/КПП) (Ф.И.О. физического лица (ИНН — при наличии), адрес местонахождения организации (адрес постоянного места жительства физического лица), а также места осуществления хозяйственной деятельности (указывается в случае осуществления организацией или физическим лицом своей деятельности не по месту государственной регистрации организации (постоянного места жительства физического лица);
- информацию о характере предполагаемых нарушений законодательства о налогах и сборах, принятие решения по которым относится к компетенции налоговых органов, изложение связанных с ним обстоятельств, выявленных органом внутренних дел;
- сведения о возбуждении уголовного дела либо об отказе в возбуждении уголовного дела в отношении физического лица (в случае, когда на момент направления материалов в налоговый орган решение о возбуждении уголовного дела либо об отказе в возбуждении уголовного дела в отношении физического лица не принято, данная информация направляется в налоговый орган дополнительным письмом).

5. Не позднее десяти дней с даты поступления материалов, налоговый орган уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о принятом по ним решении:

- о назначении выездной налоговой проверки (с указанием планируемого срока начала ее проведения) или о планируемом проведении камеральной налоговой проверки с истребованием дополнительных сведений, получением объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и уплаты налогов, а также проведением других действий по осуществлению налогового контроля в соответствии с Налоговым кодексом;
- об отказе в проведении мероприятий налогового контроля (с указанием оснований данного отказа).

6. Основаниями для отказа налогового органа в принятии решения о проведении мероприятий налогового контроля по материалам, представленным органом внутренних дел, могут являться:

- отсутствие в представленных органом внутренних дел материалах фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах;
- наличие обстоятельств, препятствующих проведению выездной налоговой проверки (если период деятельности организации или физического лица, в котором согласно материалам органа внутренних дел были совершены налоговые правонарушения, ранее был проверен налоговым органом по соответствующим видам налогов (за исключением случаев реорганизации и ликвидации организации), а также, если материалы органа внутренних дел свидетельствуют о налоговых правонарушениях, совершенных в период времени, выходящий за три календарных года деятельности организации или физического лица, непосредственно предшествовавших году, в котором может быть проведена выездная налоговая проверка);
- наличие обстоятельств, препятствующих проведению камеральной налоговой проверки (если период деятельности организации или физического лица, в котором согласно материалам органа внутренних дел были совершены налоговые правонарушения, выходит за рамки срока проведения камеральной налоговой проверки).

7. В случае отказа налогового органа в проведении мероприятий налогового контроля орган внутренних дел вправе направить материалы, свидетельствующие о нарушениях законодательства о налогах и сборах, в вышестоящий налоговый орган с предложением рассмотреть вопрос об обоснованности данного отказа.

8. В случае проведения налоговой проверки без участия сотрудников органов внутренних дел налоговый орган уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о результатах проведенной проверки в десятидневный срок со дня принятия решения по результатам рассмотрения материалов выездной или камеральной налоговой проверки.

Приложение № 3
к Приказу МВД России и МНС России
от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37

ИНСТРУКЦИЯ
О порядке направления материалов налоговыми органами
в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств,
позволяющих предполагать совершение нарушения
законодательства о налогах и сборах,
содержащего признаки преступления

Раздел 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1. В целях обеспечения эффективности взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел настоящая Инструкция устанавливает порядок направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

2. Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направляют материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Материалы направляются с сопроводительным письмом за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

3. Моментом выявления обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, является вынесение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

4. Согласно ст. 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации¹ признаками преступления при совершении нарушения законодательства о налогах и сборах соответственно являются:

- непредставление физическим лицом налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, повлекшие за собой неуплату налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более ста тысяч

¹ СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей триста тысяч рублей;

- непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, повлекшие за собой неуплату налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей 1 млн 500 тыс. руб.;
- неисполнение налоговым агентом в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, в сумме, составляющей за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля не исчисленных, не удержанных, не перечисленных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих исчислению, удержанию и перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо в сумме, превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей;
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.

5. Передача материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих сведения, составляющие государственную тайну, осуществляется в соответствии с требованиями ст. 16 и 17 Закона Российской Федерации от 21 июля 1993 г. № 5485-1 «О государственной тайне»¹.

Передача материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих сведения, составляющих налоговую тайну, осуществляется в соответствии с требованиями статьи 102 Налогового кодекса Российской Федерации².

¹ *Российская газета*. 1993. № 182. 21 сентября.

² СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

**Раздел 2. ТРЕБОВАНИЯ К ОФОРМЛЕНИЮ МАТЕРИАЛОВ,
НАПРАВЛЯЕМЫХ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ
В ОРГАНЫ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ ДЛЯ РЕШЕНИЯ ВОПРОСА
О ВОЗБУЖДЕНИИ УГОЛОВНОГО ДЕЛА**

6. При выявлении в ходе проведения налоговых проверок обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, предусмотренные статьей 198 Уголовного кодекса Российской Федерации, налоговыми органами в состав материалов, передаваемых в органы внутренних дел, включаются следующие документы:

- акт выездной налоговой проверки с приложениями, в случае проведения выездной налоговой проверки;
- копия возражений по акту выездной налоговой проверки (при их наличии), в случае проведения выездной налоговой проверки;
- копия решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- при обжаловании принятого решения — копии жалоб, копии ответов на жалобы, а при наличии судебного разбирательства — копии судебных решений (определений);
- копии объяснений физического лица по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту выездной налоговой проверки);
- документы, содержащие сведения о том, в каком порядке и в какие сроки физическое лицо должно было представить налоговому органу налоговую декларацию;
- копия налоговой декларации, а также копии документов, на основании которых можно сделать вывод о включении физическим лицом в налоговую декларацию заведомо ложных сведений;
- справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов и (или) сборов выявлены факты неуплаты их физическим лицом (с разбивкой сумм доначисленных налогов и (или) сборов по периодам платежей и с указанием доли неуплаченных налогов и (или) сборов в общей сумме налогов и (или) сборов, подлежащих уплате), а в случае погашения физическим лицом недоимки по налогам и (или) сборам, уплати пени, налоговых санкций по выявленным в ходе проверки фактам налоговых правонарушений — справка об уплаченных суммах.

7. При выявлении в ходе проведения налоговых проверок обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, предусмотренные ст. 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, налоговыми органами в состав материалов, передаваемых в органы внут-

ренных дел, включаются документы, указанные в абз. 2, 3, 4, 5 п. 6 настоящей Инструкции, а также:

- заверенные копии налоговых деклараций, бухгалтерских балансов, отчетов и иных документов, подтверждающих факты неуплаты налогов и (или) сборов;
- копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);
- копии объяснений должностных лиц организации по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту выездной налоговой проверки);
- справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов и (или) сборов выявлены факты их неуплаты организацией (с разбивкой сумм доначисленных налогов и (или) сборов по периодам платежей и с указанием доли неуплаченных налогов и (или) сборов в общей сумме налогов и (или) сборов, подлежащих уплате), а в случае погашения организацией недоимки по налогам и (или) сборам, уплаты пени, налоговых санкций по выявленным в ходе проверки фактам налоговых правонарушений — справка об уплаченных суммах.

8. При выявлении в ходе проведения налоговых проверок обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, предусмотренные ст. 199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, налоговыми органами в состав материалов, передаваемых в органы внутренних дел, включаются документы, указанные в абз. 2, 3, 4, 5 п. 6 настоящей Инструкции, а также:

- заверенные копии бухгалтерских документов, отчетов, деклараций, иных документов, подтверждающих факты неправомерного неисчисления, удержания и неперечисления либо неправильного исчисления, удержания и неполного перечисления сумм налогов, подлежащих исчислению, удержанию и перечислению налоговым агентом;
- копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность налогового агента в проверяемом периоде, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);
- копии объяснений должностных лиц налогового агента по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту выездной налоговой проверки);
- справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов и (или) сборов выявлены факты их неправомерного неис-

числения, удержания и перечисления либо неправильного исчисления, удержания и неполного перечисления налоговым агентом (с разбивкой данных сумм налогов и (или) сборов по периодам платежей и с указанием их доли в общей сумме налогов и (или) сборов, подлежащих исчислению, удержанию и перечислению в бюджет), а в случае перечисления налоговым агентом удержанных с налогоплательщиков сумм налогов и (или) сборов и уплаты пени, налоговых санкций по выявленным в ходе проверки фактам налоговых правонарушений — справка о перечисленных суммах.

9. При выявлении в ходе проведения налоговых проверок обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, предусмотренные ст. 199.2 Уголовного Кодекса Российской Федерации, налоговыми органами в состав материалов, передаваемых в органы внутренних дел, включаются документы, указанные в абз. 2, 3, 4, 5 п. 6 настоящей Инструкции, а также:

- заверенные копии бухгалтерских документов, отчетов, деклараций, иных документов, подтверждающих факты сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов;
- копии решений о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств либо имущества налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента;
- копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность в проверяемом периоде, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались);
- копии объяснений должностных лиц организации или индивидуального предпринимателя по фактам налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки (при отсутствии письменных возражений по акту выездной налоговой проверки);
- справка о том, за какие проверяемые периоды и на какие суммы выявлены факты сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя;
- справка об имеющейся в проверяемых периодах у организаций и индивидуальных предпринимателей недоимки по налогам и (или) сборам.

10. Налоговые органы при оформлении материалов, подлежащих передаче в органы внутренних дел, должны строго руководствоваться п. 6, 7, 8, 9 настоящей Инструкции.

При этом копии документов, указанных в названных пунктах Инструкции, заверяются подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа и скрепляются печатью.

Налоговые органы представляют дополнительную информацию по переданным ранее материалам на основании письменных запросов органов внутренних дел по предъявлению служебного удостоверения сотрудника органа внутренних дел, указанного в запросе. При этом регистрация запросов органов внутренних дел производится в отдельном журнале.

Раздел 3. ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЕ ОЗНАКОМЛЕНИЕ СОТРУДНИКОВ ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ С МАТЕРИАЛАМИ О НАРУШЕНИЯХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ, СОДЕРЖАЩИХ ПРИЗНАКИ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

11. В целях обеспечения оперативности и повышения эффективности деятельности по рассмотрению материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, налоговые органы до официальной передачи органам внутренних дел указанных материалов могут организовывать предварительное ознакомление с ними сотрудников органов внутренних дел.

12. В этом случае руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, до официального вручения налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту акта выездной налоговой проверки, либо по результатам камеральной налоговой проверки — решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, направляет в орган внутренних дел письменный запрос о выделении сотрудника органа внутренних дел для предварительного ознакомления с материалами.

13. Начальник органа внутренних дел на основании поступившего письменного запроса в течение трех дней выделяет сотрудника органа внутренних дел, о чем письменно уведомляет руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

14. Предварительное ознакомление сотрудника органа внутренних дел с материалами осуществляется по предъявлении им служебного удостоверения. По результатам предварительного ознакомления с материалами сотрудник органа внутренних дел в случае необходимости дает рекомендации налоговому органу по осуществлению неотложных действий по установлению и закреплению доказательственной базы.

Раздел 4. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ И ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ В ПРОЦЕССЕ ДОСУДЕБНОГО ПРОИЗВОДСТВА ПО МАТЕРИАЛАМ, НАПРАВЛЕННЫМ НАЛОГОВЫМИ ОРГАНАМИ

15. Поступившие из налогового органа материалы, позволяющие предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, принимаются должностным лицом органа внутренних дел.

16. По результатам проверки материалов, поступивших из налоговых органов, в случае обнаружения признаков преступления орган внутренних дел принимает по ним процессуальное решение в соответствии со ст. 144, 145 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации¹.

17. В случае вынесения решения об отказе в возбуждении уголовного дела орган внутренних дел в течение трех дней с момента вынесения постановления об отказе в возбуждении уголовного дела уведомляет об этом налоговый орган, направивший материалы. При этом копия постановления органа внутренних дел передается в налоговый орган, направивший материалы.

18. В случае вынесения решения о возбуждении уголовного дела орган внутренних дел в течение трех дней с момента согласования прокурором постановления о возбуждении уголовного дела уведомляет об этом налоговый орган, направивший материалы.

19. В случае вынесения прокурором постановления об отказе в даче согласия на возбуждение уголовного дела орган внутренних дел в течение трех дней с момента его вынесения уведомляет об этом налоговый орган, направивший материалы.

20. При отсутствии в представленных материалах признаков преступления орган внутренних дел уведомляет об этом налоговый орган с указанием оснований отсутствия в указанных материалах признаков преступления в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

21. В случае вынесения решения о прекращении уголовного дела, возбужденного по материалам, направленным налоговым органом, орган внутренних дел в течение трех дней уведомляет об этом соответствующий налоговый орган.

22. При передаче материалов, направленных налоговыми органами, по подследственности в другие правоохранительные органы орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом соответствующий налоговый орган.

¹ СЗ РФ. 2001. № 52 (часть I). Ст. 4921.

Управление федеральной налоговой службы по г. Москве

ПИСЬМО

от 14 марта 2007 г.

№ 09-10/022724@

Согласно п. 4 ст. 108 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направлять материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

На основании п. 3 ст. 82 НК РФ налоговые, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Совместным приказом МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37 «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» утверждена Инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, которые содержат признаки преступления.

Во исполнение данного приказа совместным приказом ГУВД г. Москвы и УФНС России по г. Москве от 18 января 2005 г. № 9/4 утверждена Инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления в том числе при выявлении фактов неуплаты налогоплательщиками налогов и (или) сборов.

Указанные выше инструкции определяют, что признаками преступления при совершении нарушения законодательства о налогах и сборах являются обстоятельства, которые изложены в статьях 198, 199, 199.1 и 199.2 Уголовного кодекса РФ.

При этом моментом выявления обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, является вынесение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. В отношении организации-должника моментом выявления обстоятельств, позволяющих предполагать признаки преступления, является фактическая неуплата налогов и (или) сборов в установленные законодательством сроки.

В то же время Федеральным законом от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ в п. 3 ст. 32 Налогового кодекса РФ внесены изменения, вступившие в силу с 1 января 2007 г.

Согласно данным изменениям, если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) полностью не погасил указанную в данном требовании недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Руководитель Управления
советник государственной
гражданской службы 1-го класса
Н.В. Синикова

Практикум

Методика исчисления и уплаты налогов и сборов

Практикум предназначен для закрепления и проверки теоретических знаний в области налогов и налогообложения, закрепления практических навыков путем решения тестовых и практических заданий по расчетам отдельных налогов, а также стимулирования самостоятельной работы студентов по овладению практическими основами налогообложения.

Налог на прибыль организаций

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

1. Налогоплательщиком налога на прибыль организаций являются:
 - а) организации — иностранные организаторы Олимпийских игр в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи;
 - б) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства;
 - в) организации, применяющие упрощенную систему налогообложения.
2. ЗАО «XXX» владеет 60% акций ЗАО «YYY». ЗАО «XXX» безвозмездно передает ЗАО «YYY» имущество, которое в дальнейшем не предполагается передавать третьим лицам. В налоговом учете принимающей стороны необходимо отразить:
 - а) внереализационный доход;
 - б) доход не включается в налогооблагаемый доход.
 - в) доход от реализации.
3. Расходы организации на аудиторские услуги относятся:
 - а) к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией;
 - б) к внереализационным расходам;
 - в) к расходам, не учитываемым в целях налогообложения.
4. Организация в первом квартале 2009 г. потратила на представительские расходы 30 000 руб. Выручка фирмы за этот период составила 4 720 000 руб. (в том числе НДС), расходы на оплату труда — 650 000 руб. Какую сумму представительских расходов может учесть при расчете налога на прибыль за первый квартал?
 - а) 30 000 руб.;
 - б) 26 000 руб.;
 - в) данные расходы учесть нельзя.

5. Амортизируемым имуществом признается имущество:
 - а) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.;
 - б) со сроком полезного использования менее 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.;
 - в) со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.
6. Расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам относятся:
 - а) к расходам, связанным с производством и реализацией;
 - б) к расходам, не учитываемым в целях налогообложения;
 - в) к внереализационным расходам.
7. Расходы на оплату труда при кассовом методе признания доходов и расходов учитываются:
 - а) ежемесячно, исходя из суммы начисленных расходов на оплату труда;
 - б) в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы;
 - в) порядок учета расходов на оплату для целей налогообложения не зависит от метода признания доходов и расходов.
8. Налоговый учет осуществляется в целях:
 - а) формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога;
 - б) формирования полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
 - в) предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.
9. При расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций за отчетный (налоговый) период, прибыль, подлежащая налогообложению:
 - а) определяется за месяц, в котором осуществляется расчет;
 - б) определяется нарастающим итогом с начала налогового периода;
 - в) определяется нарастающим итогом с начала квартала, в котором осуществляется расчет.
10. Суточные в целях исчисления налога на прибыль организаций:
 - а) нормируются;
 - б) не нормируются;
 - в) нормируются только для бюджетных организаций.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Доходы и расходы организация определяет по методу начисления. По итогам каждого отчетного периода исчисляется сумма авансового платежа, исходя из ставки налога и прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного периода. В течение отчетного периода исчисляются суммы ежемесячных авансовых платежей.

В течение I квартала 2009 г. уплачено 66 000 руб. ежемесячных авансовых платежей, из них в федеральный бюджет — 17 875 руб., в бюджет субъекта РФ — 48 125 руб.

Доходы и расходы организации за I квартал 2009 г. следующие (в руб.):

- выручка от реализации товаров собственного производства — 3 800 000;
- доходы, полученные от сдачи имущества в аренду — 55 000;
- расходы на оплату труда сотрудников, занятых в производстве — 1 378 000;
- материальные расходы — 1 100 000;
- сумма начисленной амортизации — 60 000;
- получена предварительная оплата от покупателя в счет предстоящих платежей — 121 000;
- поставщику в счет предстоящих поставок произведена частичная оплата — 380 000.

Определить, какая сумма налога будет перечислена с расчетного счета в федеральный бюджет по итогам I квартала 2009 г.

2. В учетной политике для целей налогообложения на 2009 г. ООО «У» предусмотрело возможность включать в состав расходов отчетного (налогового) периода расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении основных средств, относящихся к третьей — седьмой амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (за исключением основных средств полученных безвозмездно). В феврале 2009 г. организация приобрела производственное оборудование, первоначальная стоимость которого составила 1500 000 руб. В том же месяце объект был введен в эксплуатацию. Срок его полезного использования — 10 лет, амортизация начисляется линейным методом. Доходы и расходы для целей исчисления налога на прибыль исчисляются методом начисления.

Какую сумму налогоплательщик может учесть в составе расходов, связанных с производством и реализацией для исчисления налога на прибыль, за первый квартал 2009 г.? Какие разницы возникают между бухгалтерским и налоговым учетом, подлежат ли они отражению в учете?

3. Организация израсходовала на рекламу за отчетный период:

- объявления в отраслевом журнале — 40 000 руб.;
- рекламные брошюры — 6 000 руб.;

- призы, вручаемые победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний — 15 000 руб.

За отчетный период выручка составила 1 000 000 руб., расходы на оплату труда — 300 000 руб.

Определить сумму рекламных расходов, учитываемых в налогооблагаемой базе по налогу на прибыль.

4. Организация создает резерв по сомнительным долгам. По результатам инвентаризации дебиторской задолженности на 31 марта 2009 г. у организации имеются просроченные задолженности, представленные в таблице.

<i>Организация-дебитор</i>	<i>Дата возникновения сомнительной задолженности</i>	<i>Сумма задолженности, руб.</i>
ООО «Х»	10 ноября 2008 г.	400 000
ЗАО «У»	30 января 2009 г.	800 000
ООО «Z»	1 марта 2009 г.	1000 000

В I квартале 2009 г. выручка от реализации составила 5 600 000 руб., Определить, каков размер резерва по сомнительным долгам, создаваемый в I квартале 2009 г.?

ОТВЕТЫ НА ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>
1	б	6	в
2	б	7	б
3	а	8	а
4	б	9	б
5	а	10	б

ОТВЕТЫ НА ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. 15 050 руб.
2. 458 750 руб.
3. 56 000 руб.
4. 560 000 руб.

Налог на добавленную стоимость

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

1. Организация имеет право на освобождение от исполнения обязанности налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила в совокупности 2 000 000 руб.:
 - а) за один предшествующий календарный месяц;
 - б) за два предшествующих календарных месяца (последовательно);
 - в) за три предшествующих календарных месяца (последовательно).

2. Телекоммуникационная компания предоставляет услуги связи для официального пользования дипломатическому представительству Аргентины. При реализации данных услуг налогообложение НДС производится по налоговой ставке:
 - а) 18%;
 - б) 0%;
 - в) 10%;
 - г) операции не подлежат налогообложению НДС.
3. Налогоплательщики при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договора комиссии, определяют налоговую базу по НДС как:
 - а) сумму дохода, полученную ими в виде вознаграждений при исполнении этого договора;
 - б) сумму дохода, полученную от покупателей за отгруженную продукцию;
 - в) сумму дохода, полученную от покупателей за отгруженную продукцию плюс вознаграждение за исполнение этого договора.
4. Налоговая база при реализации налогоплательщиком подакцизных товаров (для целей НДС) определяется как стоимость этих товаров исчисленная:
 - а) исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов;
 - б) исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и НДС;
 - в) исходя из цен определяемых в соответствии с ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов и без учета НДС.
5. Счет-фактура является документом:
 - а) подтверждающим факт отгрузки товара;
 - б) служащим основанием для начисления сумм налога к оплате в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ;
 - в) служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.
6. Орган местного самоуправления предоставляет организации ЗАО «XXX» в аренду муниципальное имущество. Обязанность по исчислению и уплате НДС возникает:
 - а) у ЗАО «XXX», поскольку арендаторы муниципального имущества являются налоговыми агентами и обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет сумму НДС;
 - б) у органа местного самоуправления;
 - в) данные операции не подлежат обложению НДС.
7. Услуги по страхованию, перестрахованию, осуществляемые страховыми организациями:
 - а) облагаются НДС;
 - б) относятся к операциям, не подлежащим налогообложению;
 - в) облагаются НДС только в отношении операций по страхованию имущества.

8. ЗАО «XXX» получило от поставщика счет-фактуру, который заполнен частично от руки, частично на компьютере. Может ли покупатель принять к вычету НДС по такому счету-фактуре?
- а) нет;
 - б) да, но только после того, как поставщик переделает счет-фактуру;
 - в) да.
9. Налогообложение реализации трикотажных изделий для новорожденных производится по налоговой ставке:
- а) 10%;
 - б) 18%;
 - в) 0%;
 - г) не облагается.
10. Объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:
- а) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики).
 - б) ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.
 - в) операции по реализации земельных участков (долей в них).

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗДАНИЯ

1. Организация получила освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика начиная с января. При этом выручка от реализации за январь составила 850 000 руб., за февраль — 600 000 руб., за март — 660 000 руб.

С какого периода утрачивается право на освобождение? С какой суммы необходимо уплатить НДС?

2. Организация истратила на представительские расходы 200 000 руб. (без учета НДС). В целях исчисления налога на прибыль организаций было учтено 150 000 руб. «Входной» НДС по представительским расходам составил 36 000 руб.

Какую сумму этого налога организация может принять к вычету?

3. Организация производит продукцию, как облагаемую (продукция 1), так и не облагаемую НДС (продукция 2). Продукция изготавливается на одном оборудовании, но из разного сырья.

За налоговый период были приобретены:

- оборудование стоимостью 944 000 руб. (в том числе НДС);
- сырье для продукции 1 на сумму 35 400 руб. (в том числе НДС);
- сырье для продукции 2 на сумму 23 600 руб. (в том числе НДС).

За налоговый период организация отгрузила:

- облагаемую НДС продукцию на сумму 708 000 руб. (включая НДС);
- не облагаемую НДС продукцию на сумму 400 000 руб.

Затраты на производство освобождаемой от НДС продукции составляют более 5% всех расходов на производство.

Рассчитать, какую сумму НДС организация сможет принять к вычету.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ:

Вопрос	Ответ	Вопрос	Ответ
1	в	6	а
2	б	7	б
3	а	8	в
4	в	9	а
5	в	10	б

ОТВЕТЫ НА ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Март; 660 000 руб.
2. 27 000 руб.
3. 91 800 руб.

Налог на имущество организаций

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

1. Не уплачивают налог на имущество:
 - а) бюджетные организации;
 - б) некоммерческие организации;
 - в) организации малого бизнеса, переведенные на ЕНВД;
 - г) иностранные организации, не имеющие постоянного представительства в РФ;
 - д) организации малого бизнеса, имеющие имущество за рубежом.
2. Объектом обложения по налогу на имущество организаций является:
 - а) движимое и недвижимое имущество;
 - б) недвижимое имущество;
 - в) объекты основных средств.
3. Налог на имущество не уплачивается по основным средствам:
 - а) полученным по договору аренды;
 - б) переданным по договору о совместной деятельности;
 - в) приобретенным по договору о совместной деятельности;
 - г) полученным безвозмездно;
 - д) переданным в доверительное управление.
4. Не подлежат обложению налогом на имущество:
 - а) транспортные средства;
 - б) нематериальные активы;
 - в) основные средства социального назначения.
5. Объекты основных средств, по которым амортизация не начисляется:
 - а) облагаются налогом на имущество в общеустановленном порядке;
 - б) не облагаются налогом на имущество;
 - в) облагаются налогом на имущество без учета износа;
 - г) облагаются налогом на имущество с учетом износа.

6. При определении налоговой базы по налогу на имущество организаций учитывается:
 - а) первоначальная стоимость основных средств;
 - б) остаточная стоимость основных средств;
 - в) инвентаризационная стоимость основных фондов по данным БТИ.
7. Налоговой базой по налогу на имущество организаций признается:
 - а) среднегодовая стоимость недвижимого и движимого имущества, учитываемого на балансе в качестве основных и оборотных средств;
 - б) среднегодовая стоимость недвижимого и движимого имущества, учитываемого на балансе в качестве основных средств;
 - в) недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве основных средств у российских организаций.
8. На формирование среднегодовой стоимости текущего налогового периода оказывает влияние:
 - а) передача в доверительное управление основного средства в текущем периоде;
 - б) возникновение льготы в течение налогового периода;
 - в) выбытие основного средства в текущем периоде;
 - г) переоценка основного средства по итогам текущего периода;
 - д) использование арендуемого имущества.
9. Сведения, необходимые для определения налоговой базы каждого участника договора простого товарищества, сообщаются лицом, ведущим учет общего имущества:
 - а) не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;
 - б) не позднее 20-го числа последнего месяца отчетного периода;
 - в) не позднее 1-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.
10. Лицо, ведущее учет общего имущества по договору простого товарищества, рассчитывает:
 - а) сумму налога с имущества, созданного (приобретенного) в результате совместной деятельности;
 - б) среднегодовую стоимость имущества, созданного (приобретенного) в результате совместной деятельности;
 - в) остаточную стоимость имущества, созданного (приобретенного) в результате совместной деятельности.
11. Расчет налоговой базы по налогу на имущество организаций за отчетный период производится исходя из:
 - а) остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода;
 - б) остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-го числа следующего за отчетным периодом месяца;
 - в) остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого квартала отчетного периода и 1-го числа следующего за отчетным периодом месяца.

12. Конкретная ставка налога на имущество организаций устанавливается:
 - а) главой администрации субъекта РФ;
 - б) Федеральной налоговой службой субъекта РФ;
 - в) законами субъектов РФ.
13. Сумма авансового платежа по налогу на имущество организаций рассчитывается как:
 - а) $1/4$ произведения средней стоимости имущества за отчетный период и налоговой ставки;
 - б) разница между произведением средней стоимости имущества за отчетный период и налоговой ставки и внесенными авансовыми платежами;
 - в) $1/4$ произведения среднегодовой стоимости имущества за отчетный период и налоговой ставки.
14. Сумма налога на имущество организаций за налоговый период рассчитывается как:
 - а) произведение среднегодовой стоимости за налоговый период и налоговой ставки;
 - б) сумма произведений средней стоимости за отчетный период и налоговой ставки;
 - в) разница между произведением среднегодовой стоимости имущества за налоговый период и налоговой ставки и внесенными авансовыми платежами.
15. Обособленные подразделения организации, имеющие отдельный баланс, уплачивают налог на имущество:
 - а) по местонахождению головной организации;
 - б) по местонахождению обособленного подразделения;
 - в) в равных долях в бюджет по местонахождению головной организации и обособленного подразделения.
16. Объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации облагаются:
 - а) по местонахождению головной организации;
 - б) по местонахождению этих объектов;
 - в) в равных долях в бюджет по местонахождению головной организации и обособленного объекта.
17. Налоговая декларация по налогу на имущество организаций по авансовым платежам должна быть представлена не позднее:
 - а) 30 марта; 30 июня; 30 сентября;
 - б) 1 апреля; 1 июля; 1 октября;
 - в) 30 апреля; 30 июля; 30 октября.

18. Остаточная стоимость имущества организации: на 1 января составляет 2500 тыс. руб.; на 1 февраля — 2700 тыс., на 1 марта — 2800 тыс., на 1 апреля — 2500 тыс. руб. Тогда среднегодовая стоимость имущества за I квартал будет:
- 2000 тыс. руб.;
 - 2625 тыс. руб.;
 - 2666,7 тыс. руб.;
 - 2575 тыс. руб.
19. Средняя (среднегодовая) стоимость имущества организации за I квартал составляет — 650 тыс. руб., за полугодие — 1400 тыс., за девять месяцев — 2200 тыс. руб.; за год — 2300 тыс. руб. Ставка налога — 2%. Тогда сумма авансовых платежей по налогу и сумма налога на имущество в бюджет за налоговый период будет:
- 21,25 тыс. и 24,75 тыс. руб.;
 - 46 тыс. и 21,25 тыс. руб.;
 - 46 тыс. и 24,75 тыс. руб.;
 - 46 тыс. и 2 тыс. руб.
20. Средняя стоимость имущества предприятия за I квартал составляет 650 тыс. руб.; за II квартал — 1400 тыс. руб.; за III квартал — 2200 тыс. руб. Ставка налога — 2%. Отчетный период — девять месяцев. Тогда сумма авансовых платежей по налогу за отчетный период будет:
- 3,25 тыс. руб.;
 - 7 тыс. руб.;
 - 11 тыс. руб.;
 - 22,75 тыс. руб.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Организация создана 16 марта, стоимость (остаточная) основных средств на дату постановки на учет — 1 500 000 руб., ежемесячная сумма амортизации по линейному методу — 25 000 руб.; 28 марта было приобретено оборудование стоимостью 810 000 руб., ежемесячная сумма амортизации по линейному методу — 15 000 руб.

Рассчитайте среднегодовую стоимость имущества за полугодие.

2. Остаточная стоимость основных средств строительной организации по данным бухгалтерского учета представлена ниже (в тыс. руб.).

01.01	01.02	01.03	01.04	01.05	01.06	01.07	01.08	01.09	01.10	01.11	01.12	31.12
800	820	790	810	830	840	750	730	720	810	830	840	870

Налоговая ставка по закону субъекта РФ — 2,2%.

Рассчитать авансовые платежи за налоговый период.

3. Компания по производству офисной мебели с 1 января является участником договора о простом товариществе и ведет общие дела по договору, где имеет долю 50%. Остаточная стоимость основных средств — 800 000 руб., амортизация — 20 000 руб. в месяц. 18 февраля в рамках

договора простого товарищества было приобретено имущество, остаточная стоимость которого 600 000 руб., сумма амортизации — 6000 руб. в месяц, а 10 июля — стоимостью 100 000, с нормой амортизации 1% в мес. Ставка налога в регионе — 2%.

Рассчитать суммы авансовых платежей по налогу и сумму налога к уплате за налоговый период.

4. Первоначальная стоимость амортизируемого имущества организации на 1 января составила 1 млн руб., остаточная — 850 000 руб. Амортизация начисляется линейным методом в размере 0,6% ежемесячно. Ставка налога на имущество 1,8%.

Рассчитать суммы авансовых платежей по налогу и сумму налога к уплате в бюджет за налоговый период.

5. Первоначальная стоимость основных средств организации на 1 января равна 2 800 000 руб., остаточная — 1 800 000 руб., ежемесячная сумма амортизации бухгалтерскому учету — 15 000, в том числе по имуществу, находящемуся в другом субъекте РФ, стоимостью 700 000 руб., и сроком полезного использования 12 лет. Ставка налога на имущество 2,2% (в другом субъекте РФ — 2%).

Рассчитать суммы авансовых платежей по налогу за I квартал в бюджет разных субъектов.

6. Первоначальная стоимость основных средств организации на 1 января составляет 980 000 руб., остаточная — 750 000 руб. Срок полезного использования — семь лет. Движение основных средств организации в течение налогового периода:

- 25 января продано оборудование остаточной стоимостью 100 000 руб., амортизация — 1200 руб. в месяц;
- 14 января было взято в аренду основное средство остаточной стоимостью 500 000 руб., срок полезного использования — 10 лет;
- 10 марта приобретено оборудование стоимостью 360 000 руб., срок полезного использования — пять лет;
- 21 июля в качестве вклада по договору простого товарищества (доля составляет 25%) было передано имущество остаточной стоимостью 200 000 руб., норма амортизации — 2% в месяц, а 25 июля в рамках договора приобретено оборудование стоимостью 600 000 руб., амортизация — 3000 руб. в месяц;
- 19 сентября продано оборудование, остаточной стоимостью 430 руб., сумма амортизации — 5000 руб. в месяц;
- 3 ноября было взято по договору доверительного управления имуществом стоимостью 120 000 руб., сумма амортизации — 2000 руб. в месяц.

Ставка налога на имущество организаций в регионе — 2,2%.

Рассчитать сумму авансовых платежей и сумму налога на имущество за налоговый период.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>
1	в	11	б
2	в	12	в
3	а	13	а
4	б	14	а
5	г	15	б
6	б	16	б
7	б	17	в
8	б, в	18	б
9	а	19	в
10	в	20	в

ОТВЕТЫ НА ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

- 1 285 714 руб.
- 4428; 4431; 4345 руб.
- 4889; 4889; 5079; 20 359 руб.
- 3785; 3744; 3703; 14 652 руб.
- 5966 руб. и 3464 руб.
- 4116; 4592; 4959; 19 581 руб.

Налог на добычу полезных ископаемых

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

- Организация, осуществляющая добычу полезных ископаемых на территории РФ, должна встать на учет в качестве налогоплательщика налога на добычу полезных ископаемых по месту:
 - своего нахождения;
 - нахождения участка недр, предоставленного в пользование;
 - одновременно по месту своего учета и месту нахождения участка недр.
- Что из ниже перечисленного не является объектом налогообложения по НДПИ?
 - торф;
 - полезные ископаемые, добываемые для собственных нужд;
 - многокомпонентные комплексные руды;
 - общераспространенные полезные ископаемые, не числящиеся на государственном балансе, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им для собственных нужд.
- Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых являются:
 - организации и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию на добыче полезных ископаемых;
 - организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр;

- в) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу углеводородного сырья на территории РФ;
 - г) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу общераспространенных полезных ископаемых;
 - д) организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие добычу всех видов полезных ископаемых, за исключением природных алмазов и концентратов, содержащих драгоценные металлы.
4. Объектом обложения НДС признаются:
- а) полезные ископаемые, добытые из недр и извлеченные из отходов горнодобывающего производства;
 - б) общераспространенные полезные ископаемые;
 - в) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов горнодобывающих производств;
 - г) полезные ископаемые, добытые из недр земли и извлеченные из отходов при условии лицензирования деятельности.
5. Полезными ископаемыми признаются:
- а) минеральное сырье, прошедшее все стадии обработки;
 - б) сырье, добытое из недр и извлеченное из отходов горнодобывающих производств, прошедшее соответствующую обработку;
 - в) продукция горнодобывающей промышленности, прошедшая обогащение и соответствующая государственным стандартам;
 - г) продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, первая по своему качеству и соответствующая стандартам.
6. Налоговая база по НДС определяется:
- а) в стоимостном выражении проданного за отчетный период полезного ископаемого;
 - б) в стоимостном выражении добытого за отчетный период полезного ископаемого;
 - в) в натуральном выражении добытого за отчетный период полезного ископаемого;
 - г) в натуральном выражении проданного за отчетный период полезного ископаемого.
7. Постановку на учет в качестве налогоплательщика по НДС необходимо произвести в следующий срок с момента государственной регистрации лицензии:
- а) 45 дней;
 - б) 30 дней;
 - в) 10 дней;
 - г) 1 месяц.
8. Количество добытого полезного ископаемого определяется:
- а) с помощью измерительных средств и устройств;
 - б) посредством оценки экспертов;
 - в) как разница между запасами месторождения и объемом отгруженных полезных ископаемых.

9. Налоговым периодом по НДС признается:
- а) календарный год;
 - б) полугодие;
 - в) квартал;
 - г) месяц.
10. Сумма налога на добычу полезных ископаемых, подлежащая уплате в бюджет по итогу налогового периода должна вноситься не позднее:
- а) 10-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
 - б) 15-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
 - в) 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;
 - г) 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.
11. Налогоплательщик, осуществивший за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемого месторождения полезных ископаемых, уплачивают НДС с коэффициентом:
- а) 0,8;
 - б) 0,7;
 - в) 1,1;
 - г) 3.
12. Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых за исключением:
- а) нефти;
 - б) попутного газа;
 - в) газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья;
 - г) попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.
13. В случае отсутствия реализации добытого полезного ископаемого его стоимость определяется:
- а) налоговым органом исходя из средних цен текущего налогового периода, сложившихся у аналогичных налогоплательщиков;
 - б) налоговым органом исходя из цен реализации данного налогоплательщика в предыдущем налоговом периоде;
 - в) самостоятельно налогоплательщиком на основании данных налогового учета, с применением порядка признания доходов и расходов аналогично применяемому при исчислении налога на прибыль;
 - г) самостоятельно налогоплательщиком исходя из цен реализации в предыдущем налоговом периоде;
 - д) при отсутствии реализации стоимость добытого полезного ископаемого не определяется вообще.
14. Налоговая декларация по налогу на добычу полезных ископаемых представляется налогоплательщиком в налоговые органы:
- а) в региональные управления ФНС РФ;
 - б) по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование;
 - в) по месту учета налогоплательщика.

15. Налог на добычу полезных ископаемых уплачивается:
 - а) по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного в пользование;
 - б) по месту учета налогоплательщика;
 - в) в равных долях по месту учета налогоплательщика и месту нахождения недр.
16. Сумма налога на добычу полезных ископаемых, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, подлежит уплате:
 - а) по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного в пользование;
 - б) по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя;
 - в) в равных долях по месту учета налогоплательщика и месту нахождения участка недр.
17. Индивидуальный предприниматель получил лицензию на разработку участка недр, находящегося на континентальном шельфе РФ. Заявление о постановке на учет в качестве плательщика налога на добычу полезных ископаемых подается в налоговый орган:
 - а) в Федеральной налоговой службе;
 - б) по месту нахождения участка недр;
 - в) месту жительства.
18. Избранный налогоплательщиком в учетной политике метод определения количества добытого полезного ископаемого применяется:
 - а) в течение календарного года с момента начала деятельности по добыче полезного ископаемого;
 - б) в течение налогового периода;
 - в) в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого.
19. Фактические потери добытых полезных ископаемых учитываются налогоплательщиком:
 - а) при определении количества добытого полезного ископаемого в том налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений;
 - б) при определении количества добытого полезного ископаемого в том календарном периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, определенном по итогам произведенных измерений.
20. Обязанность представить декларацию по налогу на добычу полезных ископаемых возникает у налогоплательщика:
 - а) начиная с момента, когда была начата фактическая добыча полезных ископаемых;
 - б) начиная с того налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых;
 - в) начиная с налогового периода, следующего за месяцем, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. В налоговом периоде организация добыла 600 т полезных ископаемых и совершила три сделки по реализации этой же продукции (цены без учета НДС и расходов на доставку):

- на внутреннем рынке — 60 т по 110 руб. за 1 т;
- на внутреннем рынке — 140 т по 100 руб. за 1 т;
- на внешнем рынке — 220 т по 12 долл. за 1 т.

Курс доллара — 28 руб./долл.

Определите: выручку, стоимость, стоимость добытого за весь налоговый период.

2. Из месторождения извлечено 1000 г концентрата золотосодержащего. Содержание химически чистого металла в концентрате — 740 г (доля содержания 0,74). Направлено на аффинаж 800 г концентрата, после которого получено 500 г чистого золота. За налоговый период реализовано 400 г золота: 300 г по цене 310 руб./г и 100 г. по цене 345 руб./г. Расходы по аффинажу всего реализованного золота 12 руб./г. Расходы по доставке до получателя первой партии — 17 руб./г, второй партии — 7 руб./г.

Определите: стоимость единицы реализованного чистого металла; стоимость единицы добытого за грамм; стоимость добытого за налоговый период.

3. Организация добывает глину. Часть глины отпускается на производство кирпича, а часть реализуется в чистом виде. За налоговый период организацией было добыто 880 т. Н кирпич ушло 500 т, реализовано 100 т: 60 т — по цене 60 руб./т.; 40 т — по цене 70 руб./т.

Определите: выручку от реализации; стоимость единицы товара; стоимость добытого полезного ископаемого.

4. Средний за налоговый период уровень цен на нефть сорта «Юралс» 50 долл. за баррель. Среднее значение доллара США к рублю — 27,58. Размер специфической ставки — 347 руб./т.

Рассчитайте налоговую ставку на нефть.

5. Нефтяная компания добывает нефть на территории двух субъектов РФ. В пределах первого субъекта компания имеет семь участков, на которых добыто 1800 т нефти. Во втором субъекте на двух участках добыто 800 т нефти. Средняя цена нефти марки «Юралс» 65 долл. за баррель. Среднее значение доллара США к рублю — 27,70. Ставка налога за 1 т — 419 руб.

Рассчитайте значение коэффициента Кц, ставку за тонну нефти и общую сумму налога.

6. Для расчета НДС в отношении нефти, за май 2009 г. необходимо учитывать следующие данные:

1) средний уровень цен нефти сорта «Юралс» — 50 долл. США за баррель;

2) среднее значение курса доллара США к рублю РФ — 28,9867.

Рассчитайте значение коэффициента Кц и величину налоговой ставки с учетом этого коэффициента.

Определите сумму НДС, если компанией в отчетном месяце добыто 1400 тыс. тонн нефти.

7. ЗАО «Рудник» добыло 100 000 т руды, реализовало 80 000 т руды. Выручка составила 120 000 тыс. руб.

Определите налогооблагаемую базу по НДС.

8. ЗАО «Боксит» добыло в III квартале 40 000 т боксита, реализовало 45 000 т, выручка составила 15 000 тыс. руб., ставка налога — 5,5%.

Определите сумму НДС, подлежащую уплате.

9. ЗАО «Угольная компания» добыло в III квартале каменного угля на сумму 12 000 тыс. руб.

Рассчитайте сумму ежемесячного авансового платежа?

10. ОАО «ГОК № 1» добыло в III квартале 700 000 т боксита. При этом 500 000 т было направлено на производство глинозема, а 200 000 т было реализовано:

80 000 т по цене 280 руб./т.,

120 000 т по цене 310 руб./т.

Ставка НДС составляет 5,5%.

Определите сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, при этом цены указаны без учета НДС и стоимости доставки.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

Вопрос	Ответ	Вопрос	Ответ
1	б	11	б
2	г	12	г
3	б	13	в
4	а	14	б
5	б	15	а
6	б	16	б
7	а	17	в
8	а	18	в
9	г	19	а
10	г	20	б

ОТВЕТЫ НА ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. 94 520 руб.; 225 руб.; 135 000 руб.

2. 292,25 руб.; 216,26 руб./г; 216 265 руб.

3. 6400 руб.; 64 руб.; 56 320 руб.

4. 873,48 руб.

5. 5,94; 2490 руб./т; 6 474 433 руб.

- 6. 3,15; 1093,2582 руб./т; 1 530 561 480 руб.
- 7. 150 000 руб.
- 8. 733,333 руб.
- 9. 160 000 руб.
- 10. 11 473 000 руб.

Упрощенная система налогообложения

ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

1. Применение упрощенной системы налогообложения позволяет не уплачивать:
 - а) налог на прибыль, земельный налог, транспортный налог, НДС, налог на имущество организаций;
 - б) налоги за пользование природными ресурсами, ЕСН (кроме взносов на ОПС), земельный налог, НДС, налог на прибыль;
 - в) налог на имущество организаций, налог на прибыль, ЕСН (кроме взносов на ОПС), НДС.
2. Перейти к применению упрощенной системы налогообложения имеют право:
 - а) общества с ограниченной ответственностью и индивидуальные предприниматели;
 - б) только открытые акционерные общества;
 - в) только общества с ограниченной ответственностью;
 - г) организации независимо от организационно-правовой формы и индивидуальные предприниматели.
3. Не имеют права применять УСН:
 - а) организации и индивидуальные предприниматели, предоставляющие юридические услуги;
 - б) частные нотариусы;
 - в) организации, занимающиеся розничной торговлей;
 - г) страховщики.
4. Налогоплательщик имеет право перейти на УСН, если средняя численность его работников за налоговый период:
 - а) превышает 50 человек;
 - б) не превышает 50 человек;
 - в) не превышает 100 человек;
 - г) находится в пределах от 50 до 100 человек.
5. Для перехода к применению упрощенной системы налогообложения со следующего налогового периода, необходимо подать заявление в срок:
 - а) вместе с учетной политикой на следующий налоговый период;
 - б) не позднее 30 ноября текущего года;
 - в) не позднее 30 декабря текущего года;
 - г) в период с 1 октября до 30 ноября текущего года.

6. Стоимость амортизируемого имущества налогоплательщика, применяющего УСН не должна превышать:
 - а) 120 млн руб.;
 - б) 150 млн руб.;
 - в) 50 млн руб.;
 - г) 100 млн руб.
7. Объектом налогообложения признается:
 - а) сумма прибыли и балансовая стоимость имущества;
 - б) сумма балансовой прибыли;
 - в) доходы, либо доходы, уменьшенные на величину расходов;
 - г) сумма балансовой прибыли и доходы.
8. Каков процесс принятия к расходам затрат по приобретению объектов основных средств при применении УСН:
 - а) в момент ввода в эксплуатацию 100% стоимости объектов;
 - б) в момент ввода в эксплуатацию 50% стоимости объектов;
 - в) с момента ввода в эксплуатацию в течение налогового периода;
 - г) с момента ввода в эксплуатацию и в течение первых трех лет.
9. В зависимости от выбранного объекта налогообложения установлены следующие налоговые ставки:
 - а) 5 и 16%;
 - б) 13 и 24%;
 - в) 6 и 10%;
 - г) 6 и 15%.
10. Минимальный налог при применении УСН уплачивается:
 - а) минимальный налог не предусмотрен законодательством;
 - б) в случае получения убытка за налоговый период
 - в) при низкой рентабельности, не превышающей 15%.
11. Сумма минимального налога исчисляется как:
 - а) 0,5% суммы выручки;
 - б) 1% суммы выручки;
 - в) 3% суммы выручки;
 - г) 5% суммы выручки.
12. Квартальные авансовые платежи по единому налогу, исчисляемому при применении УСН, уплачиваются не позднее:
 - а) срока, установленного региональным органом власти;
 - б) 30-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;
 - в) 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом;
 - г) 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.
13. Отчетным периодом при применении УСН признается:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - а) календарный год;
 - г) другой срок.

14. По товарам, приобретенным для перепродажи «входной» НДС:
 - а) включается в стоимость товаров;
 - б) включается в расходы отдельным пунктом в периоде приобретения товаров;
 - в) включается в расходы отдельным пунктом в момент поступления доходов от их реализации;
 - г) принимается к вычету в периоде приобретения товаров.
15. По приобретенным объектам основных средств «входной» НДС:
 - а) принимается к вычету после их постановки на учет в качестве основных средств;
 - б) включается в расходы отдельным пунктом в момент их ввода в эксплуатацию;
 - в) включается в расходы отдельным пунктом с момента их ввода в эксплуатацию в течение налогового периода.
16. Организация может добровольно отказаться от применения УСН:
 - а) не может отказаться добровольно от применения УСН;
 - б) может, начиная со следующего календарного месяца;
 - в) может, начиная со следующего отчетного периода;
 - г) может, начиная со следующего календарного года.
17. Сменить, выбранный объект налогообложения организация, применяющая УСН, может:
 - а) законодательством не предусмотрена смена объекта налогообложения;
 - б) со следующего календарного года;
 - в) со следующего календарного года, при условии, что организация применяет действующий объект не менее трех лет;
 - г) со следующего отчетного периода.
18. При применении УСН предусмотрен следующий метод признания доходов/расходов:
 - а) метод начисления;
 - б) кассовый метод;
 - в) налогоплательщику дано право выбора метода признания доходов/расходов;
 - г) это относится только к налогу на прибыль организаций.
19. Используя объект «доходы» предусмотрена возможность уменьшить сумму исчисленного единого налога:
 - а) на сумму полученного убытка, но не более чем на 30%;
 - б) на сумму полученного убытка, но не более чем на 50%;
 - в) на всю сумму полученного убытка;
 - г) на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование и пособий по временной нетрудоспособности, но не более чем на 50%.
20. Налогоплательщик, применяющий УСН:
 - а) имеет право выставить от своего имени счет-фактуру;
 - б) не имеет такого права, так как не является плательщиком НДС;

- в) в случае выставления им счета-фактуры, он обязан заплатить в бюджет сумму НДС, указанную в выставленном счете-фактуре, без права принятия ее на расходы.
- 21.** В качестве налогового регистра организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, ведут:
- а) книгу покупок и книгу продаж;
 - б) книгу доходов и книгу расходов;
 - в) книгу главного бухгалтера;
 - г) налоговую книгу.
- 22.** Максимальный размер доходов за отчетный (налоговый) период, позволяющий применять упрощенную систему не должен превышать:
- а) 100 млн руб.;
 - б) 15 млн руб.;
 - в) 20 млн руб.;
 - г) 20 млн руб., увеличенных на соответствующий коэффициент-дефлятор.
- 23.** Максимальный размер доходов за 9 месяцев, года предшествующего году начала применения упрощенной системы налогообложения не должен превышать:
- а) 10 млн руб.;
 - б) 15 млн руб.;
 - в) 20 млн руб.;
 - г) 15 млн руб., увеличенных на коэффициент-дефлятор.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. ООО «Тори» применяет УСН. Объектом налогообложения являются «доходы». За I квартал 2006 г. получены следующие доходы:

- выручка от реализации товаров — 1300 тыс. руб.;
- доходы от сдачи имущества в аренду (не основной вид деятельности) — 100 тыс. руб.;
- ООО «Тори» получен кредит — 500 тыс. руб.

Надо определить сумму единого налога, исчисленного за I квартал 2006 г.

2. С 1 января 2006 г. индивидуальный предприниматель Тагиров А.С. применяет УСН. Объектом налогообложения для исчисления единого налога являются «доходы». В I квартале 2006 г. Тагиров получил 280 тыс. руб. за реализованную продукцию и 28 тыс. руб. долг от гражданина Искандерова А.З. (предоставление займа не связано с ведением предпринимательской деятельности).

Какова будет сумма единого налога, исчисленного за I квартал 2006 г.?

3. На балансе организации на 1 января 2006 г., дату перехода на УСН, числится основное средство, срок полезного использования которого 24 месяца. Остаточная стоимость на дату перехода 12 тыс. руб.

Каков механизм принятия этой остаточной стоимости на расходы?

4. На балансе организации на 1 января 2006 г., дату перехода на УСН, числится основное средство, срок полезного использования которого 60 месяцев. Остаточная стоимость на дату перехода 120 тыс. руб.

В каком порядке эта остаточная стоимость будет принята к расходам?

5. В 2005 году налогоплательщик приобрел автомобиль первоначальной стоимостью 285 тыс. руб. Эта сумма включена в состав расходов одновременно в августе 2005 г. в момент ввода в эксплуатацию. В мае 2006 г. автомобиль продан. Срок службы автомобиля 48 месяцев.

Надо рассчитать, какую сумму организация сможет учесть в расходах, а какую должна исключить из них.

6. ООО «Хорошо» применяет УСН. Объект налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». За I полугодие 2006 г. ООО получило доходы в сумме 8 500 тыс. руб., расходы организации составили 5 890 тыс. руб. За I квартал 2006 г. ООО «Торговая компания» уплатила авансовый платеж по единому налогу в сумме 280 тыс. руб.

Какова сумма авансового платежа за II квартал 2006 г.?

7. ООО «Троица» применяет УСН. Объектом налогообложения для исчисления единого налога являются «доходы». По итогам I квартала 2006 г. получены доходы на сумму 2200 тыс. руб. Общая сумма уплаченных организацией взносов на обязательное пенсионное страхование за I квартал 2006 г. составила 54 тыс. руб.

Какова сумма авансового платежа за II квартал 2006 г.?

8. Организация применяет упрощенную систему налогообложения. Объект «доходы, уменьшенные на величину расходов». По итогам налогового периода отгружено продукции на 9300 тыс. руб. Расходы составили 10110 тыс. руб., оплачены полностью. На расчетный счет организации поступили денежные средства за реализованную продукцию в размере 9120 тыс. руб.

Определить сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

9. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы минус расходы». На конец года доходы составили 900 тыс. руб., расходы 850 тыс. руб.

Определить сумму налогового платежа к уплате в бюджет.

10. Организация применяет упрощенную систему налогообложения с 1 января 2005 г. Единый налог предприятие считает с разницы между доходами и расходами. В мае 2006 г. фирма приобрела легковой автомобиль стоимостью 270 тыс. руб. (с учетом НДС). В этом же месяце он был принят на учет и введен в эксплуатацию. По итогам полугодия налоговая база без учета затрат на покупку автомобиля составила 580 тыс. руб.

Спишите на расходы затраты по приобретению автомобиля.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>
1	в	12	в
2	г	13	б
3	г	14	в
4	в	15	в
5	г	16	г
6	г	17	в
7	в	18	б
8	в	19	г
9	г	20	в
10	б	21	б
11	б	22	г
		23	г

ОТВЕТЫ НА ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. 84 000 руб.;
2. 16 800 руб.;
3. За налоговый период, по 4 000 руб. за квартал;
4. I год — 60 000 руб. (по 15 000 руб./квартал);
II год — 36 000 руб. (по 9 000 руб./квартал);
III год — 24 000 руб. (по 6 000 руб./квартал).
5. 53 437 руб. — может быть учтено в расходах; 231 562 руб. 50 к. — должны быть исключены;
6. 111 500 руб.;
7. 78 000 руб.;
8. 91 200 руб.;
9. 9 000 руб.;
10. В течение налогового периода по 90 000 руб./квартал.; 73 500 руб. — сумма авансового платежа за полугодие.

Транспортный налог**ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ**

1. Плательщиками транспортного налога признаются:
 - а) организации и физические лица, собственники транспортных средств;
 - б) организации, на которые зарегистрированы транспортные средства и физические лица, собственники транспортных средств;
 - в) организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства.
2. К объектам обложения транспортным налогом относятся:
 - а) самолет;
 - б) автомобиль;
 - в) байдарка.

3. Не признаются объектами обложения:
 - а) яхта;
 - б) автомобиль мощностью 69 л.с.;
 - в) мотоблок.
4. Налоговой базой по транспортному налогу являются:
 - а) мощность двигателя;
 - б) единица транспортного средства;
 - в) рыночная стоимость транспортного средства.
5. Транспортный налог исчисляется по налоговым ставкам, установленным:
 - а) главой 28НК (в рублях);
 - б) законами субъектов РФ (в процентах);
 - в) законами субъектов РФ (в рублях).
6. При установлении ставок транспортного налога субъекты РФ:
 - а) принимают самостоятельное решение в произвольном диапазоне;
 - б) принимают за основу ставки НК и могут их увеличить (уменьшить), но не более, чем в 5 раз;
 - в) принимают за основу ставки НК и могут их только увеличить, но не более чем в 5 раз.
7. Для организаций существует следующий порядок исчисления транспортного налога:
 - а) самостоятельно;
 - б) подача сведений в налоговый орган, который исчисляет налог;
 - в) сведения поступают из регистрирующих органов в налоговый орган, который исчисляет налог.
8. Отчетным периодом по транспортному налогу установлен(ы):
 - а) I, II, III и IV кварталы календарного года;
 - б) I, II, III кварталы календарного года;
 - в) I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.
9. Авансовые платежи по транспортному налогу рассчитываются исходя из:
 - а) данных на 1-е число последнего месяца квартала;
 - б) данных на 1-е число месяца, следующего за истекшим кварталом;
 - в) данных на 1-е число каждого месяца квартала.
10. Для учета времени владения транспортным средством применяется показатель:
 - а) отношение числа полных месяцев с регистрации транспортного средства к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде;
 - б) отношение числа календарных месяцев в налоговом периоде к числу полных месяцев с регистрации транспортного средства;
 - в) отношение числа полных месяцев после месяца регистрации транспортного средства к числу месяцев в году.

11. Легковой автомобиль был зарегистрирован в органах Госавтоинспекции 25 января текущего года, а снят с регистрации в связи с его продажей 8 декабря текущего года. Определить расчетный коэффициент за налоговый период:
- а) $10/12$;
 - б) $11/12$;
 - в) 1.
12. Транспортное средство зарегистрировано в органах, осуществляющих государственную регистрацию, в январе текущего года и снято с регистрации в феврале текущего года. Определить расчетный коэффициент отчетный период:
- а) $1/3$;
 - б) $2/3$;
 - в) $2/12$.

ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. Организация имеет на балансе следующие транспортные средства: автомобиль (зарегистрирован 20 марта и снят с учета 3 октября текущего года) мощностью 75 л.с., катер (зарегистрирован 2 июля и снят с учета 25 июля текущего года) мощностью 110 л.с. и моторная лодка (зарегистрирована 19 мая текущего года) мощностью 4 л.с. Ставки в субъекте РФ совпадают с указанными в Налогом кодексе РФ.

Рассчитайте сумму авансовых платежей и сумму транспортного налога за налоговый период.

2. Организация имеет на балансе следующие транспортные средства: легковой автомобиль (зарегистрирован 20 мая) мощностью 130 л.с., на котором 14 сентября заменен двигатель на двигатель новой мощности — 155 л.с., грузовой автомобиль (числился на начало года) мощностью 140 л.с. и грузовой автомобиль (числился на начало года и был продан 17.08) мощностью 210 л.с., моторная лодка (зарегистрирована 3 июля и снята с учета 10 сентября текущего года) мощностью 6 л.с. Ставки в субъекте РФ в 2 раза превышают ставки в Налоговом кодексе РФ, кроме того, ставки на грузовые автомобили в 1,5 раза превышают ставки, действующие для легковых автомобилей в субъекте РФ.

Рассчитайте сумму авансовых платежей и сумму транспортного налога за налоговый период.

3. На 1 января текущего года организация имеет на балансе следующие транспортные средства: машины скорой помощи (2 шт.) мощностью 100 л.с., вертолет мощностью 400 л.с. и легковой автомобиль мощностью 150 л.с., проданный 20 апреля. Ставки в субъекте РФ совпадают с указанными в Налоговом кодексе РФ.

Рассчитайте сумму авансовых платежей и сумму транспортного налога за налоговый период.

4. На 1 января на балансе организации числятся следующие транспортные средства: легковой автомобиль мощностью 110 л.с., легковой автомобиль мощностью 85 л.с., катер с двигателем 40 л.с. и моторная лодка с двигателем 10 л.с. 10 февраля приобретен легковой автомобиль мощностью 95 л.с., 12 августа продан катер, 19 сентября на моторной лодке заменен двигатель на новый, мощность которого 20 л.с. Ставки в субъекте РФ совпадают с указанными в Налоговом кодексе РФ.

Рассчитайте сумму авансовых платежей и сумму транспортного налога за налоговый период.

5. Организация имеет на балансе следующие транспортные средства: автомобиль (зарегистрирован 26 марта и снят с учета 7 октября текущего года), мощностью 180 л.с., мотороллер с двигателя мощностью 15 л.с. (числился на 1 января), гидроцикл мощностью 110 л.с. (зарегистрирован 3 февраля), снегоход мощностью 60 л.с. (зарегистрирован 3 февраля). 8 августа на мотороллере был заменен двигатель, новая мощность которого 25 л.с. Ставки в субъекте РФ совпадают с указанными в Налоговом кодексе РФ.

Рассчитайте сумму авансовых платежей и сумму транспортного налога за налоговый период.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ

<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>	<i>Вопрос</i>	<i>Ответ</i>
1	в	7	а
2	а, б	8	б
3	в	9	б
4	а	10	а
5	в	11	в
6	б	12	б

ОТВЕТЫ НА ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАДАНИЯ

1. 402 руб. и 433 руб.
2. 9400 руб. и 10 910 руб.
3. 7850 руб. и 10 350 руб.
4. 1563 руб. и 2030 руб.
5. 5660 руб. и 7343 руб.

Библиографический список

Нормативные правовые акты

Конституция РФ.

Гражданский кодекс РФ.

Гражданский процессуальный кодекс РФ.

Кодекс РФ об административных правонарушениях.

Налоговый кодекс РФ.

Уголовный кодекс РФ.

Федеральный закон «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ.

Федеральный закон «О государственном пенсионном обеспечении в Российской Федерации» от 5 декабря 2001 г. № 167-ФЗ.

Федеральный закон «О трудовых пенсиях в Российской Федерации» от 17 декабря 2001 г. № 173-ФЗ.

Федеральный закон «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации» от 28 июня 1991 г. № 1499-1.

Федеральный закон «О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации» от 25 июля 2002 г. № 115-ФЗ.

Федеральный закон «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан» от 31 декабря 2002 г. № 190-ФЗ.

Федеральный закон «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» от 30 апреля 2008 г. № 56-ФЗ.

Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации “О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений”» от 30 апреля 2008 г. № 55-ФЗ.

Закон РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 9 декабря 1991 г. № 2003-1.

Закон РФ «Об организации страхового дела в Российской Федерации» от 27 ноября 1992 г. № 4015-1.

Законы субъектов РФ «О налоге на имущество организаций» // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Законы субъектов РФ «О транспортном налоге» // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

Воздушный кодекс РФ // Справочно-правовая система «Консультант-Плюс».

Кодекс внутреннего водного транспорта РФ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс».

Инструкция МНС России «По применению закона РФ “О налогах на имущество физических лиц”» от 2 ноября 1999 г. № 54.

Приказ Минфина России «Об утверждении правил размещения страховщиками страховых резервов» от 22 февраля 1999 г. № 16н.

Приказ Минфина России «Об утверждении правил формирования страховых резервов по страхованию иному, чем страхование жизни» от 11 июня 2002 г. № 51н.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: *Приказ* Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

Научная и учебная литература

Андреев И.М. Отчитываемся по налогу на черный бизнес // Российский налоговый курьер. 2008 г. № 1—2.

Анищенко А.В. Основные средства. Учет, налоги, право. М.: Налог Инфо; Статус-кво, 2007.

Березин М.Ю. Региональные и местные налоги. Правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006.

Введенский В.А. Перспективы реформирования налога на игорный бизнес // Налоги и налогообложение. 2008. № 5.

Воробьев Е.В. ЕСН. Новейший справочник налогоплательщика: актуальные разъяснения и профессиональные комментарии. М.: ЭКСМО, 2007.

Воронцова Н.С. Налог на недвижимость: возможны варианты // Российский налоговый курьер. 2007. № 7.

Гаврилова Н.А. О транспортном налоге и налоге на имущество организаций // Налоговый вестник. 2007. № 10.

Гончаренко Л.И. Налогообложение организаций финансового сектора экономики: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2004.

Кизякина О.А., Кузнецова М.С., Мелякова М.С. Транспортный налог по регионам России. Налог-информ, 2004.

Колесников А.М. Налог на имущество организаций: Комментарий (постатейный) к главе 3 НК РФ. М.: Вершина, 2005.

Королев С.А. Приобрести машину смог, уплати тогда налог // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. 2007. № 9.

Лермонтов Ю.М. Об отдельных аспектах ичисления и уплаты транспортного налога в решениях арбитражных судов // Налоговый вестник. 2007. № 10.

Лермонтов Ю.М. Налоги на имущество организаций: Последняя арбитражная практика. М.: ГроссМедиа, 2008.

Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Н.Г. Русаковой и В.А. Калашина. М.: Финансы; ЮНИТИ-ДАНА, 2000.

Налоги и налогообложение: Учебник / Под ред. Д.Г. Черника. — 3-е изд. М.: МЦФЭР, 2006.

Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов / Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.

Налоги и налогообложение / Под ред. М.В. Романовского и О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2002.

Налоги: Практика налогообложения / Под ред. Д.Г. Черника. М.: Финансы и статистика, 2008.

Налог на имущество. Практика применения / Под общ. ред. Г.Ю. Касьяновой. М.: АБАК, 2009.

Налоговый отчет-2008. М.: Налог-Инфо, 2008.

Налоги с физических лиц: Учебник / Под ред. Л.Н. Гончаренко. М.: Форум; ИНФРА-М, 2006.

Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2001.

Разгулин С.В. Налог на игорный бизнес: просто в основном: Практический комментарий. М.: Информцентр XXI века, 2005.

Россия в цифрах: Статистический справочник. М.: Росстат России, 2008.

Сотникова Л.В. Имущественные налоги. Сер. «Бухгалтерский учет в целях налогообложения. М.: Налоговый вестник, 2008.

Тернопольская Г.В., Тютюрюков Н.Н. Налоговая политика в программах партий: утопия и реальность // *Налоги и налогообложение*. 2008. № 3.

Толкушкин А.В. История налогов в России. М.: Юрист, 2001.

Хиритина О.В. Имущество организаций за границей: Как заполнить декларацию за 2007 год // *Российский налоговый курьер*. 2008. № 3.

Хиритина О.В. Новый налоговый период — новая отчетная форма // *Российский налоговый курьер*. 2008. № 8.

Хиритина О.В. Исчисляем налог на имущество и земельный налог по объектам жилфонда // *Российский налоговый курьер*. 2006. № 24.

Оглавление

Раздел I. Налоговая система РФ: эволюция, основные принципы построения	3
Глава 1. Налоги в системе экономических отношений	4
1.1. Генезис налогообложения и налоговых теорий	4
1.2. Экономическая сущность и функции налогов	18
Глава 2. Основы налогообложения в Российской Федерации	25
2.1. Налоговое законодательство Российской Федерации о налоговой системе	25
2.2. Исполнение обязанности по уплате налогов	34
2.3. Налоговый контроль	42
2.4. Ответственность за налоговые правонарушения	48
Раздел II. Основные налоги и сборы	53
Глава 3. Федеральные налоги и сборы	54
3.1. Налог на добавленную стоимость	54
3.2. Акцизы	76
3.3. Налог на прибыль организаций	93
3.4. Единый социальный налог и страховые взносы в Пенсионный фонд РФ	127
3.5. Налог на доходы физических лиц	155
3.6. Налоги и сборы за пользование природными ресурсами	191
3.7. Государственная пошлина	199
3.8. Водный налог	205
<i>Приложения</i>	217
Глава 4. Региональные и местные налоги и сборы	223
4.1. Налог на имущество организаций	223
4.2. Налог на игорный бизнес	231
4.3. Транспортный налог	234
4.4. Земельный налог в Российской Федерации	239
4.5. Налог на имущество физических лиц	257

Глава 5. Особенности налогообложения организаций финансового сектора экономики	263
5.1. Особенности уплаты банками налога на прибыль	263
5.2. Особенности налогообложения прибыли страховых организаций	271
5.3. Особенности уплаты НДС банками и страховыми организациями	277
Глава 6. Специальные налоговые режимы	281
6.1. Упрощенная система налогообложения	281
6.2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	288
6.3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	297
Глава 7. Таможенные пошлины	305
Глава 8. Предупреждение и пресечение налоговых правонарушений	313
<i>Приложения</i>	323
ПРАКТИКУМ	
Методика исчисления и уплаты налогов и сборов	337
Налог на прибыль организаций	337
Налог на добавленную стоимость	340
Налог на имущество организаций	343
Налог на добычу полезных ископаемых	348
Упрощенная система налогообложения	354
Транспортный налог	359
Библиографический список	363