НАЛОГИ

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

4-е издание

УЧЕБНИК

Оглавление

Введение 3

Раздел I. Основы налогообложения 5

Глава 1. Налог как сложнейшая экономическая и правовая категория 6

1.1. Социально-экономическая сущность налогов в современном обществе 6
1.2. Понятия «налог» и «сбор», их разграничение 12
1.3. Функции налогов 18
1.4. Принципы налогообложения 25
1.5. Классификация налогов 37
1.6. Обязательные и факультативные элементы налога 47
1.7. Сущность и классификация налоговых льгот 54

Глава 2. Налоговая система и налоговая политика государства 66

2.1 Понятие и теоретические характеристики налоговой системы 66
2.2 Налоговая политика государства: сущность, цели и формы 73
2.3 Сущность и основные аспекты налоговых реформ 82

Глава 3. Налоговое администрирование как неотъемлемый атрибут налоговой системы 90

3.1. Понятие и сущность налогового администрирования 90
3.2. Налоговые органы как центральное звено налоговых администраций 98
3.3. Модернизация налоговых органов – стратегическое направление совершенствования налогового администрирования 111
3.4. Взаимодействие таможенных и налоговых органов 115
3.5. Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов 118

Глава 4. Реализация налоговыми органами основных полномочий налогового контроля 124

4.1. Формы налогового контроля 124
4.2. Постановка на учет налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов 127
4.3. Организация камеральных налоговых проверок 138
4.4. Организация выездных налоговых проверок 143
4.5. Взыскание недоимок по налогам и сборам 165

Глава 5. Реализация прав и обязанностей налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов **175**

5.1. Понятия «налогоплательщик», «плательщик сбора» и «налоговый агент» 175
5.2. Характеристика и обеспечение прав налогоплательщиков 178
5.3. Обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов 188
5.4. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов 193

Глава 6. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах **198**

6.1. Общая характеристика способов снижения налоговых обязательств 198
6.2. Ответственность за нарушения налогового законодательства 208
6.3. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение 210
6.4. Налоговые преступления и ответственность за их совершение 227

Раздел II. Характеристика налогов, сборов и страховых взносов Российской Федерации **233**

Глава 7. Общие положения **234**

7.1. Виды налогов и сборов современной России 234
7.2. Порядок установления, изменения и отмены федеральных, региональных и местных налогов и сборов 240

Глава 8. Федеральные налоги и сборы **244**

8.1. Налог на добавленную стоимость 244
8.2. Акцизы 284
8.3. Налог на доходы физических лиц 307
8.4. Единый социальный налог 334
8.5. Налог на прибыль организаций 339
8.6. Налог на добычу полезных ископаемых 401
8.7. Водный налог 416
8.8. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов 425
8.9. Государственная пошлина 436

Глава 9. Региональные налоги **445**

9.1. Транспортный налог 445
9.2. Налог на игорный бизнес 451
9.3. Налог на имущество организаций 455

Глава 10. Местные налоги **463**
10.1. Земельный налог 463
10.2. Налог на имущество физических лиц 472
Глава 11. Специальные налоговые режимы **478**
11.1. Упрощенная система налогообложения 478
11.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности 496
11.3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) 505
11.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции 515
Глава 12. Обязательные страховые взносы **529**
12.1. Концептуальные основы обязательного социального страхования 529
12.2. Страховые взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование 537
12.3. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний 549
Библиографический список **556**

Введение

Налоги — это цена, которую мы платим за возможность жить в цивилизованном обществе.

Оливер У. Холмс, американский писатель

Налоги и сборы являются сердцевиной существования любого государства. В рыночной экономике налоги — один из важнейших рычагов государственного влияния на экономические процессы, они служат теми «кровеносными артериями», по которым происходит финансовое наполнение бюджетов различных уровней для реализации жизнеобеспечивающих функций государства. Успешность их поступления, понимание налогоплательщиками объективной необходимости уплаты налогов во многом определяются уровнем налоговой культуры общества, которая не может быть сформирована без адекватного образовательного процесса подрастающих поколений. Можно и даже нужно через систему образования, средства массовой информации, наглядную агитацию формировать у россиян осознанное представление о том, что налоги являются не только принудительным отчуждением имущества, но и установленным платежом за потребляемые каждым гражданином общественные блага, способом перераспределения общественного продукта от богатых к бедным, а неуплата налогов — одно из самых тяжких преступлений.

Копируя на первых этапах формирования налоговой системы России конструкции налогов, соответствующие правовые построения зарубежного образца, мы тем не менее не пытались заимствовать адекватные институты единообразного налогового поведения, толерантного к исполнению жестких норм и правил закона. В сегодняшней ситуации, когда подавляющее большинство хозяйствующих субъектов и населения стало исправно платить налоги, положение существенным образом изменилось, однако задача неуклонного повышения налоговой грамотности населения не стала от этого менее актуальной.

Качественно подготовить квалифицированного специалиста экономико-финансового профиля на современном этапе реформирования налоговой системы России непросто. Сейчас уже недостаточно дать ему углубленные знания прикладного характера по особенностям построения и порядку уплаты тех или иных налогов. Необходимо в первую очередь снабдить его значительным багажом фундаментальных познаний в области налогообложения, сформировать критическое осмысление существующей проблематики в этой области науки. К сожалению, следует признать, что отечественные исследования продолжают пока следовать в фарватере западной экономической мысли, а большинство учебных материалов, присутствующих в значительном ассортименте на книжных полках магазинов, воспроизводят основные положения частей первой и второй Налогового кодекса РФ, не демонстрируя ни сложности, ни спорности многих теоретических положений и практических решений в сфере налогообложения.

Коллектив кафедры финансового и налогового менеджмента Уральского государственного технического университета (УПИ) уже почти 15 лет готовит специалистов по налогам и налогообложению. Накопив за это время значимый теоретический и практический опыт такой подготовки, коллектив кафедры осознанно пришел к решению о необходимости написания

учебника, способного в определенной степени устранить сложившуюся диспропорцию, сместив акценты в сторону проблемных теоретических аспектов налогообложения, но при этом не затеняя практических вопросов данного процесса.

Исходя из этой принципиальной установки была сформулирована и *цель* настоящего учебника — дать углубленное представление об основах налогообложения, о налоговой системе России и действующей совокупности налогов и сборов. Соответствующим образом выстроена и структура учебника, включающая в себя два раздела и двенадцать глав.

Первый раздел посвящен основам налогообложения. Особое место уделено критическому осмыслению налога как экономической и правовой категории. Подробно освещаются теоретические и практические аспекты построения налоговой системы России. Характеризуются виды и формы налоговой политики, раскрывается сущность налогового администрирования как неотъемлемого атрибута налоговой системы, рассматриваются основные полномочия налоговых органов в сфере налогового контроля, права и обязанности налогоплательщиков, анализируется их ответственность за нарушение налогового законодательства.

Второй раздел посвящен практическим аспектам построения современной совокупности налогов и сборов России. Дается общая характеристика и детально рассматриваются все федеральные, региональные, местные налоги и специальные налоговые режимы, а также обязательные страховые взносы.

Учебник подготовлен преподавателями кафедры организации налоговых расследований Уральского государственного технического университета (УПИ).

Коллектив авторов:

И.А. Майбуров, д-р экон. наук, проф., — гл. 1, 2, 3, 7, § 8.9;
А.Д. Выварец, д-р экон. наук, проф., — § 8.5;
Е.В. Ядренникова, канд. экон. наук, доц., — § 8.1, 8.2, 8.5—8.8;
В.Н. Загвоздина, канд. техн. наук, доц., — гл. 7, § 8.3, 8.4;
О.В. Федоренко, канд. техн. наук, доц., — гл. 5;
М.Б. Пархоменко, проф., — гл. 4;
В.А. Гречишкин, проф., генерал-майор налоговой полиции — § 3.2;
Л.Н. Васянина, доц., — гл. 6;
Е.Б. Мишина, канд. экон. наук, доц., — гл. 9, 10, 11;
И.В. Манохина, канд. экон. наук, доц., — гл. 11;
Ю.В. Леонтьева, канд. экон. наук, доц., — гл. 12;
Н.Б. Демкина, ассистент, — гл. 9, 10.

Руководитель авторского коллектива и научный редактор — *И.А. Майбуров*, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, доктор экономических наук.

I ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1 Налог как сложнейшая экономическая и правовая категория

Требовать уничтожения налогов значило бы требовать уничтожения самого общества. Государство ничего не сможет сделать для граждан, если граждане ничего не сделают для государства.

Н.И. Тургенев, русский экономист

1.1. Социально-экономическая сущность налогов в современном обществе

Налоги — неотъемлемый атрибут и органическая часть государства, без них немыслима реализация задач и функций института государства. Несмотря на изменчивость приоритетов государственного строительства и воззрений на сущность налогов в разные исторические эпохи, финансово-экономический фундамент этой взаимосвязи остается неизменным и состоит в необходимости изъятия части дохода, извлекаемого из потребления факторов производства, в пользу государства для формирования его централизованных финансовых ресурсов (бюджета).

Взаимосвязь экономики, налогов и государства в схематичном виде представлена на рис. 1.1.

Рассмотрим элементы представленной взаимосвязи. ***Национальное богатство,*** по методологии Всемирного банка, представляет собой стоимостную оценку совокупности физического капитала (под ним понимаются основные производственные и непроизводственные фонды, оборотный капитал), человеческого капитала (накопленных населением здоровья, знаний, умений и навыков, используемых в производственной деятельности) и природного капитала (окружающей природной среды и запасов природных ресурсов). Данные виды капитала традиционно определяют как факторы производства. При их использовании (потреблении) в определенный промежуток времени (обычно за год) создается *валовый внутренний* (ВВП).

В процессе создания ВВП и его распределения между владельцами факторов производства посредством косвенных и прямых налогов происходит частичное изъятие доходов в пользу государства, т.е. перераспределение уже распределенного ВВП. Именно в данном процессе заключен экономический смысл налогообложения.

При этом в финансовом (фискальном) аспекте воплощена сущность прямой взаимосвязи налогов, экономики и государства.

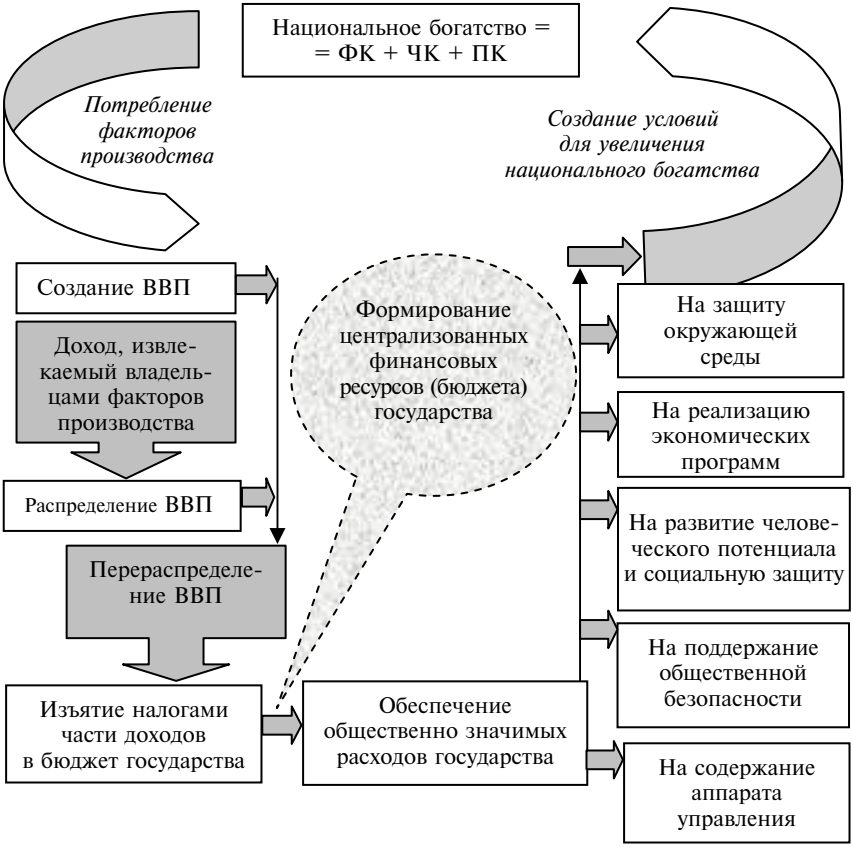


Рис. 1.1. **Взаимосвязь экономики, налогов и государства:**

ВВП — валовый внутренний продукт; ФК — физический капитал; ЧК — человеческий капитал; ПК — природный капитал

Государство является надстроечной формой управления обществом. Общество делегирует государству полномочия и компетенции управления, в том числе и в сфере обеспечения необходимых государственных доходов, т.е. обеспечения доходной части бюджета.

Под ***бюджетом*** как экономической категорией следует понимать совокупность экономических отношений, возникающих в связи с образованием, распределением и использованием централизованных финансовых ресурсов, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций органов государства и местного само-

управления. Структура источников[1] формирования консолидированного бюджета России представлена в табл. 1.1, откуда видно, что налоговые доходы являются доминирующим источником (их доля около 90%). Данное соотношение соответствует и мировым показателям: в 2002 г. налоговые доходы формировали бюджет США на 93,9%, Канады — на 92,9%, Великобритании — на 92,2%, Германии — на 91,6%, Франции — на 90,5%, Швеции — на 87,8%. Доходы, получаемые государством от непосредственного участия в процессе общественного производства и составляющие основную массу неналоговых доходов, в целом невелики.

Таблица 1.1

Структура доходов консолидированного бюджета России, %
(доходы всего — 100%)

Доходы	*1995 г.*	*1998 г.*	*2000 г.*	*2001 г.*	*2002 г.*	*2003 г.*	*2004 г.*	*2005 г.*	*2006 г.*	*2007 г.*
Налоговые	83,4	82,2	81,4	87,4	89,1	90,3	91,0	72,9	70,2	73,4
Неналоговые	12,2	9,7	6,5	7,4	7,6	8,1	7,8	23,4	25,9	22,6

Источник: *Российский* статистический ежегодник, 2008. М., 2009.

Общество также делегирует государству компетенцию осуществления общественно значимых расходов за счет этих доходов. Следовательно, можно говорить, что посредством налогообложения, созданного в процессе производства ВВП, происходит его перераспределение в интересах всего общества или, другими словами, частичное обобществление. При этом налогообложение как основа перераспределительных отношений, т.е. распределение уже распределенного владельцами факторов производства ВВП, выступает не только как доминирующий источник формирования централизованных финансовых ресурсов государства, но и как один из наиболее эффективных инструментов государственного регулирования экономики, функционирующей в рыночных условиях. В этом состоит один из аспектов обратной взаимосвязи налогов, экономики и государства.

[1] Доходы бюджетов с 2005 г. образуются за счет: налоговых доходов; неналоговых доходов; безвозмездных поступлений; доходов от предпринимательской и иной приносящей доход деятельности. Кроме того, с 2005 г. Бюджетным кодексом РФ установлены новые перечни налоговых и неналоговых доходов. В результате основу неналоговых доходов сейчас образуют таможенные пошлины и сборы.

Другой аспект этой обратной взаимосвязи заключается в выборе приоритетов расходования централизованных финансовых ресурсов государства и возможности создания благоприятных условий для увеличения национального богатства.

Каким же образом государственные расходы увеличивают национальное богатство страны, а затем объем производимого ВВП?

Во-первых, государственные расходы напрямую увеличивают накопление всех видов капитала, составляющих основу национального богатства. Так, расходы на разведку месторождений полезных ископаемых, природоохранные мероприятия и воспроизводство возобновляемых природных ресурсов позволяют сохранять и даже увеличивать имеющийся в стране природный капитал. Социально ориентированные расходы, обеспечивающие доступное и качественное здравоохранение, образование, формирующие систему равных возможностей для разных слоев населения и позволяющие нивелировать социальные диспропорции, возникающие в обществе, повышают качество человеческого потенциала, а следовательно, увеличивают человеческий капитал страны. Расходы экономического характера — государственные инвестиции, государственный заказ, поддержка отдельных отраслей — увеличивают физический капитал страны.

Во-вторых, государственные расходы повышают эффективность использования накопленных в стране видов капитала в сторону увеличения ВВП. Например, расходы на правоохранительную деятельность повышают общественную и личную безопасность, создают условия для безопасного ведения бизнеса. Выверенное законодательство, устанавливающее четкие нормы и правила поведения на рынке владельцев факторов производства, стабильная налоговая система, развитая и независимая судебная система снижают возможность «чиновничьего» произвола, обеспечивают гарантии защиты частной собственности, позволяя более эффективно использовать национальное богатство. Кроме того, финансирование реализуемых государством контрольных функций (через налоговые, таможенные, правоохранительные органы, государственный аудит, государственное казначейство, счетную палату и другие органы) как на этапе сбора налогов, т.е. формирования бюджета, так и на этапе расходования бюджетных средств повышает эффективность этих процессов. Реализация контрольных функций позволяет также противодействовать расширению теневого сектора экономики, регламентировать и в определенной степени ограничивать расходы государственного и частного секторов экономики (в том числе и через закрепление в налоговом кодексе

состава расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль), приводя в конечном итоге к более эффективному использованию факторов производства.

В-третьих, государственные расходы стимулируют повышение спроса на накопленные виды капитала, т.е. на факторы производства, тем самым вызывая экономический рост и развитие. Значительный стимулирующий эффект оказывают, например, государственные инвестиции в общественно полезные сферы экономики. Территории, имеющие более развитую инфраструктуру (дорожную, транспортную, коммунальную и, что еще более важно, образовательную, научную, инновационную), формируют среду для комфортного проживания социума и развития человеческого потенциала. Такая среда однозначно более привлекательна для развития бизнеса, поэтому возникает повышенный спрос на факторы производства. Финансирование государственных закупок и комплексных целевых программ, кроме обеспечения общественно значимых функций (например, обороноспособности), является импульсом к развитию соответствующих отраслей промышленности, стимулирует спрос на продукцию и воздействует на факторы производства в смежных отраслях.

Следовательно, большинство государственных расходов (за исключением административно-управленческих) стимулирует спрос на факторы производства, повышает эффективность их использования и непосредственно увеличивает их накопление в стране. В этом заключается *сущность позитивной взаимосвязи налогов*, обеспечивающих государственные доходы, *государства*, осуществляющего за счет этих доходов общественно значимые расходы, *общества*, улучшающего свое социальное самочувствие за счет гарантированного объема публичных благ, и *экономики*, формирующей базу для налогообложения и получающей за счет государственных расходов стимулы для своего развития. Однако эта взаимосвязь не всегда бывает столь позитивна. Она бывает нейтральной, когда расходование государственных средств осуществляется неэффективно либо средства распыляются между секторами экономики, объективно не нуждающимися в них, и при этом не оказывают сколько-нибудь заметного воздействия на социально-экономическое развитие страны. История знает примеры и негативного характера этой взаимосвязи, когда экономически необоснованные налоги и льготы, повышенное налоговое бремя на факторы производства дестимулировали экономическое развитие и социальный прогресс общества, приводили к массовому уклонению от уплаты налогов, росту теневой экономики, финансовой нестабильности, инфляции, как это было, например, в России в 1990-х гг.

Следует понимать, что позитивный характер данной взаимосвязи начинает проявляться не столько при переходе государства к умеренному налогообложению, сколько при активности и эффективности государства в реализации социальных функций.

Ряд развитых европейских стран характеризуется высоким уровнем налоговой нагрузки на экономику, обобществляя через налоги от 40 до 50% валового продукта, но при этом значительная часть налоговых изъятий (до 70%) возвращается социуму в виде широкого спектра доступных общественных благ (услуг медицины, образования, культуры, различных трансфертов социального характера). В результате существенных перераспределительных процессов повышается качество жизни всего населения, создаются стимулы для эффективного использования человеческого капитала в экономике.

Следует заметить, что наиболее быстрыми темпами социальные расходы увеличивались в период перехода развитых стран к постиндустриальной стадии развития, когда роль доминирующего фактора, определяющего темпы роста экономики, перешла от физического капитала к человеческому, т.е. способности человека и его стимулам к творческому труду. За период с 1950 по 1990 г. страны Западной Европы увеличили социальные расходы в среднем почти в 2 раза: с 16,0 до 28,4% ВВП. В последние 10 лет социальные расходы также продолжают увеличиваться, но уже более скромными темпами.

Российским правительством реализуется последовательный курс на создание стимулов для экономического роста не через развитие человеческого потенциала путем повышения качества жизни всех слоев населения, а через снижение налоговой нагрузки на экономику. Можно с определенной долей условности констатировать, что российская экономика перешла от негативного характера взаимосвязи налогов, экономики и государства, превалировавшего в середине 1990-х гг., к нейтральному ее характеру. Формирование устойчивой позитивной взаимосвязи — это проблема выбора и перспективного согласования приоритетов экономической, социальной, налоговой и бюджетной политики государства.

Таким образом, в современных условиях логичным будет вывод о необходимости восприятия не столько экономической, сколько социально-экономической сущности налогов. Такой подход с уверенностью можно охарактеризовать как более продуктивный для формирования толерантного отношения к ним. Если *экономическая сущность налогов* состоит преимущественно в прямом изъятии государством части валового продукта в свою пользу для формирования его централизованных финансовых ресурсов (бюджета), т.е. высту-

пает как средство обеспечения расходов государства, то *социально-экономическую сущность налогов* следует определить как перераспределение государством определенной части валового продукта, достаточной для обеспечения всестороннего развития человека, общества и экономики.

1.2. Понятия «налог» и «сбор», их разграничение

Категория — это общее понятие, отражающее наиболее существенные связи и отношения реальной действительности и познания. Восприятие налога как важнейшей экономико-правовой категории эволюционировало не одно столетие. Однако споры относительно сущности и определения категории «налог» не прекращаются до сих пор. Для конкретизации этой категории необходимо вначале выделить отличительные признаки налога (рис. 1.2). Под ***признаком*** традиционно понимают показатель, характерную черту, примету, по которым можно определить какое-либо явление, в данном случае — налог.

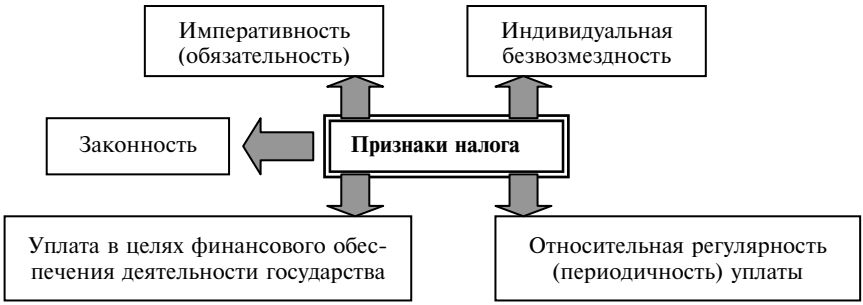


Рис. 1.2. **Основные признаки налога**

- Признак *императивности* отличает уплату налога как безусловную обязанность налогоплательщика при возникновении у него объекта налогообложения, т.е. налог — это обязательный платеж. Налогоплательщик не вправе отказаться от исполнения в полном объеме возложенной на него обязанности. Обязательность налога обеспечивается силой государства в лице налоговых, правоохранительных и судебных органов, которые при нежелании налогоплательщика добровольно исполнить свою обязанность сделают это принудительно.
- *Индивидуальная безвозмездность* как признак отличает налоговый платеж отсутствием для конкретного налогоплательщика эк-

вивалентного объема выгоды от государственных услуг. Налоговый платеж — это однонаправленное движение потока финансовых, а в исключительных случаях и иных ресурсов от налогоплательщика к государству без наличия встречного персонифицированного потока государственных услуг. Безусловно, такой встречный поток есть в связи с реализацией государством своих функциональных обязанностей, но эти услуги предоставляются всем на общих основаниях, а для конкретного налогоплательщика поток встречных услуг не будет эквивалентен или пропорционален величине налогового платежа. Именно данный признак в наибольшей степени отличает налог от сбора и других неналоговых платежей (штрафов, различных санкций и т.д.).

- Признак *уплаты в целях финансового обеспечения деятельности государства* характеризует цель взимания налогов как основного доходного источника формирования бюджета государства для обеспечения его деятельности.
- *Законность* как признак отличает налоги тем, что их установление, порядок исчисления и уплаты, изменение или отмена осуществляются исключительно на основе закона. Налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги.
- Признак *относительной регулярности* отличает налог определенной периодичностью его уплаты в строго отведенные законом сроки, т.е. налог — это не разовое, а регулярное изъятие денежных средств при условии сохранения у налогоплательщика объекта налогообложения.

Налоговое законодательство современной России знает уже две трактовки категории «***налог***». Первое определение, просуществовавшее семь лет, было приведено в ст. 2 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г.: «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами». Данная трактовка, несмотря на всю ее простоту, страдала существенными методологическими изъянами:

1) отсутствием разграничения между налоговыми и неналоговыми платежами и, соответственно, определенным отождествлением их со всеми вытекающими отсюда последствиями;

2) отсутствием разграничения между различными налоговыми платежами (налогом, сбором и пошлиной), что дестимулировало установление их классифицирующих различий и завуалировало принципиально разный характер их проявления;

3) отсутствием таких важнейших признаков налогов, как регулярность, индивидуальная безвозмездность, абстрактность, цель;

4) избыточной увязкой определения налога с конкретным адресатом его получения; в действительности сущность налога не определяется тем, в бюджет какого уровня он зачисляется, тем более что эти адресаты зачастую меняются.

Ныне действующая трактовка «налога» в определенной степени устранила эти изъяны. Согласно ст. 8 Налогового кодекса РФ «под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований». За пределы этого определения уведены неналоговые платежи, сборам придано отдельное толкование. Кроме того, убрана увязка налога с конкретным адресатом его получения, добавлена цель взимания налога.

Из пяти основных признаков налога (рис. 1.2.) в данном определении присутствуют три: императивность (обязательность), индивидуальная безвозмездность, уплата в целях финансового обеспечения деятельности государства. Однако достаточно сложно считать данное определение совершенным и свободным от изъянов. На этом настаивает ряд исследователей, в частности И.В. Горский и В.Г. Пансков. В качестве аргументов выдвигаются следующие основания.

1. В данной трактовке отсутствует важнейший признак законности, т.е. указание того, что этот платеж должен быть законодательно установлен. Возникает вопрос: почему законодатель в ст. 23 НК не забыл указать, что налогоплательщики обязаны «уплачивать законно установленные налоги», а из определения налога этот аспект выпал?

2. Совершенно необъяснимым выглядит также отсутствие признака регулярности уплаты налога, ведь данный признак отличает налог не только от сбора, но и от неналоговых платежей, таких, как штрафы, санкции, конфискации.

3. Крайне спорной видится праводопустимость формы взимания налогового платежа в виде отчуждения, т.е. если исходить из буквального смысла ст. 8 НК, налог — это платеж «в форме отчуждения». Термин «отчуждение», прочно увязываемый в русском языке с такими атрибутивными характеристиками, как «отнимать, отбирать, конфисковать», демонстрирует неуважительное отношение к государству, которое в этом случае можно назвать «отбиральщиком». Также процесс отчуждения всегда сопряжен со сменой собственника. Но это не всегда проявляется: при уплате налогов организациями

государственной формы собственности в пользу государства смены собственника не происходит. Кроме того, увязка налога с «отчуждением» является неожиданной и для науки. Ни один из виднейших зарубежных или российских теоретиков, характеризуя налог, не связывал его с отчуждением. Совершенно избыточным видится также перечисление гражданско-правовых форм принадлежности отчуждаемых денежных средств: «на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления».

4. Непонятно, почему уплата налога увязывается исключительно с денежной формой его внесения. Такая увязка не только избыточна, но и ошибочна по своей сути. Налог может быть взыскан и при отсутствии денежных средств у налогоплательщика: в ст. 45 НК прямо указывается на обоснованность «взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика». Безусловно, неденежные формы налогового платежа больше относятся к принудительным способам уплаты, но и при добровольном способе уплаты налога денежная форма является доминирующей в любой налоговой системе, но не единственной. Натуральный способ уплаты присутствует еще в ряде налоговых систем. В России применение натурального способа уплаты в виде части добытого полезного ископаемого возможно в системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

5. Некорректной является формулировка порядка уплаты налога как «взимаемого государством». Такой порядок больше походит к налоговым санкциям, нежели к налогам, которые уплачиваются налогоплательщиком самостоятельно на основании своей конституционной обязанности.

Формулировку строгого и полного определения дефиниции «налог», по мнению И.В. Горского[1], дать настолько сложно, насколько и нецелесообразно. Налоговое законодательство ряда стран не пытается формализовать эту сложную категорию, ограничиваясь достаточно общим подходом. Отсюда логичен вопрос: надо ли вообще давать в Налоговом кодексе РФ сомнительные и противоречивые определения? Может быть достаточно ограничиться словами ст. 57 Конституции РФ: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

Такая постановка вопроса вполне логична, однако из этого не следует целесообразность прекращения поиска и анализа более совершенных формулировок данной категории. В связи с этим наиболее адекватным видится определение налога, данное В.Г. Пан-

[1] *Налоговая* политика России: проблемы и перспективы/Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 8.

сковым: «Налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный, относительно регулярный и законодательно установленный государством платеж, уплачиваемый организациями и физическими лицами в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований»[1].

Аналогичного рода вопросы вызывает приведенное в ст. 8 НК определение сбора, под которым «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)».

Анализируя два законодательных определения (налога и сбора), достаточно сложно увидеть их различия. В определении сбора отсутствуют два признака, присутствующих в характеристике налога: индивидуальной безвозмездности, уплаты в целях финансового обеспечения деятельности государства. Вместо них введен признак индивидуальной возмездности, а именно предоставление определенного эквивалента «юридически значимых действий» в отношении плательщика сбора. И это вполне объективная рокировка признаков. Однако совершенно непонятно: достаточно ли для разграничения данных понятий одного признака индивидуальной безвозмездности или возмездности? Почему сбор не увязывается ни с формой взимания в виде отчуждения, ни с денежным способом уплаты, ни с целями его взимания? Ведь эти моменты при уплате сбора абсолютно идентичны уплате налога, за исключением, пожалуй, различающихся целей. Почему отсутствует признак нерегулярности и законности сборов?

Все эти вопросы подводят нас к суждению, что законодательная трактовка сбора, как и налога, является достаточно противоречивой. Для более адекватной характеристики сбора может быть предложено следующее определение: ***сбор*** — это обязательный, индивидуально возмездный и законодательно установленный государством взнос, уплачиваемый организациями и физическими лицами с целью получения ими от уполномоченных органов и должностных лиц юридически значимых действий.

На рис. 1.3 представлены схожие и различающиеся черты проявления и признаки налогов и сборов.

---

[1] *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 16.

Рис. 1.3. **Проявление основных признаков в понимании налогов и сборов**

Разграничив, насколько это возможно, налоги и сборы, охарактеризуем далее другие обязательные платежи. Следует заметить, что теоретические посылы дифференциации их в значительной степени условны: в полной мере разграничить налоги (сборы) и другие схожие с ними платежи не всегда удается. Более того, Налоговый кодекс РФ даже и не пытается ввести такое разграничение.

На этом основании некоторые исследователи, в частности Б.Х. Алиев[1], предлагают использовать в качестве разграничивающего *принцип нормативно-отраслевого регулирования,* согласно которому налоговые платежи регламентируются нормами налогового за-

[1] *Налоги* и налогообложение / Под ред. Б.Х. Алиева. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 31.

конодательства, а неналоговые обязательные платежи — нормами других отраслей права. Такой подход позволяет внести определенную ясность в данное разграничение:

- *налоговых обязательных платежей* — налогов и сборов, непосредственно входящих в налоговую систему государства и (или) регулируемых налоговым законодательством;
- *неналоговых обязательных платежей* (квазиналогов), непосредственно не входящих в налоговую систему государства и (или) регулируемых не налоговым, а иным законодательством;
- *разовых изъятий налогового характера* — платежей, взимаемых в качестве наказаний за недобросовестное исполнение обязанностей налогоплательщика (налоговых санкций — пеней, штрафов) и регулируемых налоговым законодательством;
- *разовых изъятий неналогового характера* — платежей, взимаемых в качестве наказаний за недобросовестное исполнение обязанностей налогоплательщика (штрафов, конфискаций) и регулируемых не налоговым, а иным законодательством.

Большинство различных платежей достаточно логично вписывается в это разграничение. Однако при такой классифицирующей основе некоторые обязательные платежи, явно обладающие всеми признаками налогов или сборов, но не включенные в перечень ст. 13—15 НК, как, например, таможенные пошлины или плата за выбросы, сбросы загрязняющих веществ в окружающую среду и другие виды загрязнений, регулирование которых находится вне рамок налогового законодательства, следует относить к квазиналогам — неналоговым обязательным платежам. Очевидно, что подобные разграничивающие классификации страдают определенными нестыковками и относиться к ним следует очень осторожно.

1.3. Функции налогов

Вопрос о роли и функциях налогов всегда был и продолжает оставаться предметом острейшей научной полемики. Выполняют ли налоги исключительно фискальную функцию, или налогам присущ многофункциональный характер? Аргументация ответов на этот вопрос и составляет стержень полемики.

Итак, функции любой экономической категории должны раскрывать ее сущность и внутреннее содержание, а также выражать общественное назначение данной категории. ***Функции налогов*** должны раскрывать сущностные свойства и внутреннее содержание налога как экономической категории, а также выражать обще-

ственное назначение налогообложения как основы перераспределительных отношений в процессе создания общественного богатства и способа мобилизации финансовых ресурсов в распоряжение государства.

В экономической среде до сих пор нет единого мнения о составе и содержании налоговых функций. Следует отметить, что проблема эта далеко не академическая. Функциональная определенность налогообложения крайне важна в прикладном аспекте. Она предопределяет особенности построения налогов, характер их действия и сферу применения, формируя таким образом направленность налоговой политики. Существующие подходы к проблеме налоговых функций можно условно разделить на три группы.

Некоторые исследователи настаивают исключительно на фискальной функции налогов, в частности И.В. Горский[1]. По его мнению, в ней смысл, внутреннее предназначение, логический и исторический движитель налога. Только фискальная функция за всю многовековую эволюцию налогов осталась неизменной. Она самодостаточна, естественным образом находит свое собственное воспроизводство в развитии экономики и не нуждается в «регулирующих» противовесах.

Другие ученые, например Д.Г. Черник[2], Г.Б. Поляк и А.Н. Романов[3], ограничиваются рассмотрением двух функций — фискальной и регулирующей, присущих высокоразвитым рыночным отношениям. По их мнению, регулирующая функция неотделима от фискальной, они находятся в тесной взаимосвязи и взаимообусловленности, представляя собой единство противоположностей. Однако внутреннее единство не исключает наличия противоречий внутри каждой функции и между ними.

Третья группа ученых, в частности А.В. Брызгалин[4], В.Г. Пансков, придерживаются мнения о многофункциональном проявлении сущности налогов, полагая, что только фискальная и регулирующая функции не охватывают всего спектра налоговых отношений, включая их влияние как на экономику в целом, так и на отдельных хозяйствующих субъектов. Кроме этих двух функций, выделяются по меньшей мере контрольная и распределительная функции.

---

[1] *Налоговая* политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003. С. 11.

[2] *Налоги*: Учебник / Под ред. Д.Г. Черника. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 29.

[3] *Налоги* и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Романова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. С. 13.

[4] *Налоги* и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М: Аналитика-Пресс, 1997. С. 60.

Безусловно, такой разброс мнений не случаен. Он определяется исторически сформировавшимся различным ви́дением в налогах меры «зла» (фиска) и «добра» (регулирования, стимулирования и т.д.). Кроме того, зачастую приверженцы рассмотрения сверх фискальной функции только одной регулирующей (или, как ее еще называют, экономической, распределительной) при раскрытии ее определяют различные сегменты проявления данной функции. Эти сегменты, отображая проявление в налогах процессов распределения, стимулирования и контроля, по сути воспроизводят аналогичные функции, но на более низком иерархическом уровне, как бы подчеркивая их подчиненность двум основным функциям. Думается, что такая подчиненность одних функций другим не может задаваться априори, она должна меняться в соответствии с приоритетными целями налоговой политики, которые неизбежно различаются на разных этапах социально-экономического развития страны. Неизменно основной может быть только фискальная функция. На стадии теоретического изучения все остальные функции логичнее рассматривать как паритетные. Поэтому, на наш взгляд, более обоснованно все же рассматривать многофункциональный характер проявления налогов.

Отстаивая позицию множественности функций налогов, тем не менее нельзя не заметить достаточную условность любой попытки разбиения всей гаммы проявления свойств налога по отдельным составным элементам. Все дело в том, что функции налогов не проявляются независимо одна от другой, они взаимосвязаны и взаимозависимы, представляя собой неразрывное единство. Вместе с тем это единство не исключает их взаимной и внутренней противоречивости, возможности приоритетной реализации одной функции в ущерб другим, что лишний раз оттеняет определенную самостоятельность каждой функции и перспективность изучения всего их многообразия.

Нам видится логичным выделение четырех функций налога, представленных на рис. 1.4.

➢ ***Фискальная функция*** (от лат. *fiscus* — государственная казна) является основной функцией налогов, отражая фундаментальное предназначение налогообложения — изъятие посредством налогов части доходов организаций и граждан в пользу государственного бюджета с целью создания материальной основы для реализации государством своих функциональных обязанностей. Фискальная функция присутствует во всех без исключения налогах в любой налоговой системе. Она была единственной на ранних периодах налогообложения, со временем ее значение не только не ослабло, но и

продолжает в условиях развитых рыночных отношений возрастать. Более того, усиление позиций государства в экономике, социальной, правоохранительной и других сферах ведет к объективному возрастанию государственных расходов, а, следовательно, и доли перераспределяемого посредством налогов общественного продукта. Справедливости ради следует отметить, что в отдельных исторических промежутках действие фискальной функции ослабевало, но в более значительных временных периодах неизбежно сказывалось ее усиление.

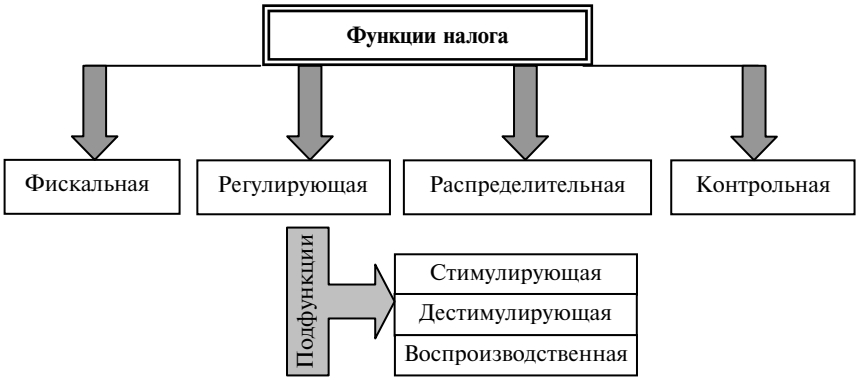


Рис. 1.4. **Функции налогов**

Традиционно считается, что все остальные функции налогов являются в большей или меньшей степени производными от фискальной, и это действительно так. Однако многообразие эффектов регулирующего, распределительного характера, достигаемых посредством грамотно построенной и выверенной налоговой системы, свидетельствует о том, что хотя фискальная функция является самой существенной и во многом определяющей другие, но при этом отнюдь не исключительной.

➢ ***Распределительная (социальная) функция*** выражает социально-экономическую сущность налога как особого инструмента распределительных отношений, обеспечивает решение ряда социально-экономических задач, находящихся за пределами рыночного саморегулирования. Средством решения этих задач, позволяющим перераспределять общественный продукт между различными категориями населения с целью снижения социального неравенства и поддержания социальной стабильности в обществе, являются налоги и налоговая система, а именно:

- использование прогрессивной шкалы налогообложения личных доходов, т.е. определенной прогрессии в зависимости «бóльшие доходы — бóльшие налоги;
- повышение доли косвенного налогообложения, т.е. достижение бóльшего обложения категорий лиц с бóльшим объемом потребления;
- использование повышенных акцизов и пошлин на товары не первой необходимости, предметы роскоши;
- применение ориентированных льгот, необлагаемых минимумов, различных налоговых вычетов, освобождений от обложения, пониженных налоговых ставок (например, при обложении личных доходов или в случае с налогом на добавленную стоимость, когда товары первой необходимости или освобождаются от обложения, или облагаются по более низкой ставке);
- использование компенсационных и накопительных социальных платежей (в России — ЕСН), бремя уплаты которых не возлагается на работника, а перекладывается на работодателя.

Распределительная функция реализуется также через индивидуальную безвозмездность налогов. Наименее обеспеченные слои населения могут платить самый минимум налогов или вообще их не платить на законных основаниях, но при этом пользоваться значительным объемом услуг (образования, здравоохранения, социальной защиты), финансируемых государством за счет налоговых поступлений от организаций и более обеспеченных граждан. Таким образом, распределительная (социальная) функция не только обеспечивает регулирование фактической величины налоговой нагрузки исходя из уровня доходов различных слоев населения, но и позволяет в определенной мере компенсировать низкие доходы государственными трансфертами и услугами.

➢ ***Контрольная функция*** налогов заключается в обеспечении государственного контроля за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов, их легитимностью и направлениями расходов. Сущность этого контроля заключается в оценке соответствия размеров налоговых обязательств и налоговых поступлений, т.е. своевременности и полноты исполнения налогоплательщиками своих обязанностей. Государственный контроль является важным фактором, препятствующим уклонению от уплаты налогов и развитию теневого сектора экономики. Кроме того, данная функция способствует повышению эффективности реализации других функций налогов, в первую очередь фискальной — через сопоставление налоговых доходов с финансовыми потребностями государства. Через эту функцию обеспе-

чивается контроль над финансовыми потоками, определяется необходимость реформирования налоговой и бюджетной систем.

➢ ***Регулирующая функция*** проявляется через комплекс мероприятий в сфере налогообложения, направленных на усиление государственного вмешательства в экономические процессы (для предотвращения спада или стимулирования роста производства, научно-технического прогресса, регулирования спроса и предложения, объема доходов и сбережений населения, объема инвестиций). Суть регулирующей функции применительно к общественному воспроизводству состоит в том, чтобы посредством налогообложения воздействовать не только на макроэкономические пропорции, но и на поведение хозяйствующих субъектов, и на экономическое поведение граждан: их стремление к потреблению, сбережениям, инвестициям. Данная функция реализует не только экономические отношения в иерархической подчиненности (государство — налогоплательщик), но во многом и экономические отношения между налогоплательщиками.

Вполне обоснованным видится предлагаемое А.В. Брызгалиным[1] выделение в регулирующей функции налогов трех подфункций: стимулирующей, дестимулирующей и воспроизводственной.

Стимулирующая подфункция заключается в формировании посредством налогообложения определенных стимулов развития для целевых категорий налогоплательщиков и (или) видов деятельности. Она реализуется через систему налоговых преференций для этих категории и видов деятельности: льготные режимы налогообложения, пониженные налоговые ставки, налоговые кредиты и каникулы, различные освобождения, вычеты и т.д. К целевым категориям налогоплательщиков, как правило, относятся малые предприятия, благотворительные фонды, общественные организации, предприятия инвалидов и др. К целевым видам деятельности, стимулирование развития которых традиционно поддерживается государством, чаще всего относятся сельское хозяйство, образование, наука, здравоохранение, благотворительная, религиозная и просветительская деятельность.

Вместе с тем стимулировать можно не только развитие определенных предприятий и отраслей, но и отдельные территории, например посредством установления на них льготного порядка налогообложения (устройством так называемых оффшорных зон). Одна-

[1] *Брызгалин А.В.* О функциях налогообложения и о регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. 2000. № 1.

ко следует понимать, что стимулирующий эффект налогообложения имеет ограниченное действие. Его не надо переоценивать. Налоговый аспект, безусловно, влияет на экономическое поведение субъектов, но это лишь один из аспектов мотивации для стимулирования их лучшей деятельности. Налог лишь изымает часть заработанного, поэтому если какое-либо предприятие или вид деятельности неприбыльны и неэффективны изначально, то их развитию не помогут уже никакие налоговые преференции. Подобная ситуация отчетливо прослеживается в нашем сельском хозяйстве.

Дестимулирующая подфункция, напротив, заключается в формировании посредством налогообложения определенных барьеров для развития каких-либо нежелательных экономических процессов. Следует заметить, что налоги по своей сути дестимулируют развитие любого производства, но, повышая ставки налогов для отдельных видов деятельности, можно целенаправленно ограничить именно их распространение, как, например, игорного бизнеса. Повышенные акцизы на нежелательные для потребления продукты (алкоголь, табак) в некоторой степени могут дестимулировать их предложение.

Однако избирательное значение такой подфункции также не следует преувеличивать, поскольку стимулировать развитие производства нежелательных продуктов или услуг в этом случае будет сохраняющийся спрос. Вариации же налоговыми ставками не безграничны: при сохранении спроса они будут повышать цены, часть производства вообще уйдет в теневой сектор.

Следует также заметить, что эта подфункция в определенной мере является зеркальным отображением предыдущей. Так, посредством увеличения доли косвенного налогообложения можно дестимулировать процессы потребления и стимулировать накопление, а следовательно, инвестиции. Посредством высоких импортных пошлин можно дестимулировать потребление зарубежных товаров и стимулировать отечественное производство и т.д. Именно такое зеркальное сопряжение подводит нас к мысли о целесообразности рассмотрения их в качестве подфункций регулирующей функции. Выделение стимулирующей функции как самостоятельной, рекомендуемое рядом авторов, например В.Г. Пансковым, видится недостаточно обоснованным, поскольку при стимулировании развития определенных производств, отраслей и территорий сдерживается развитие других. Данные подфункции как «две стороны одной медали» должны сопутствовать друг другу.

Воспроизводственная подфункция проявляется при ориентации отдельных видов налогов для аккумулирования средств на восстановление потребленных ресурсов. Характерным примером может

служить механизм амортизации основных средств, когда суммы начисленной амортизации признаются расходами, учитываемыми при исчислении базы по налогу на прибыль организаций. Данная подфункция реализуется также в так называемых ресурсных налогах, платежи по которым связаны с объемом потребления общественных ресурсов: водном налоге, налоге на добычу полезных ископаемых, сборах за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

Недостаточно обоснованной представляется нам встречающееся выделение поощрительных свойств налога в качестве самостоятельной функции. Социальная суть ее, заключающаяся в селективном характере налогов по отношению к определенной категории граждан, имеющих значимые заслуги перед обществом (ветераны, инвалиды, герои и т.д.), представляет собой простую адаптацию налогового механизма к целям социальной политики государства. Кроме того, эти поощрительные свойства налога воплощены в распределительной (социальной) функции.

1.4. Принципы налогообложения

Реализация общественного предназначения налогов воплощается в налоговой системе любой страны, разрабатываемой с учетом базовых правил и положений теории налогообложения. Эти правила и положения образуют совокупность принципов налогообложения, определяющих направленность налоговой политики и закладываемых в фундамент построения налоговой системы. Таким образом, ***принципы налогообложения*** — это базовые идеи, правила и положения, применяемые в сфере налогообложения. Следовательно, можно утверждать, что принципы налогообложения — это принципы построения налоговой системы.

Несмотря на многообразие надстроечной (практической) части налоговых систем разных стран, теоретическая платформа их построения во многом схожа. Для разных стран существует определенная совокупность универсальных принципов. Основу их составляют принципы, разработанные еще А. Смитом и А. Вагнером. Но нельзя сказать, что эти принципы остаются неизменными. Общественный прогресс детерминирует эволюцию принципов: они дополняются и уточняются в соответствии с объективными потребностями социально-экономического развития. Совокупность принципов, ставших классическими, и современных принципов, сформулированных теорией и практикой налогообложения XX в., представляет ныне определенную систему принципов, хотя интерпретация ее разными исследователями несколько различна (рис. 1.5).

Рис. 1.5. **Система принципов налогообложения**

Вначале рассмотрим ***экономические принципы*** налогообложения.

➢ *Принцип справедливости* предполагает установление обязанности каждому юридическому и физическому лицу принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. Зачастую этот принцип также характеризуют как принцип справедливости и равенства (распределение налогового бремени должно быть равным) либо как принцип справедливости и всеобщности (обложение налогами должно быть всеобщим и равномерно распределяться между налогоплательщиками). Представляется, что при неизменной сущности в силу многогранности данного признака уточнение его универсального названия вполне допустимо, но не в полной мере корректно в первую очередь по отношению к равенству, как будет показано ниже. Традиционно различают два основных аспекта этого принципа: горизонтальный и вертикальный[1].

[1] *Фишер С., Дорнбуш Р., Шмалензи Р.* Экономика: Пер. с англ. М.: Дело, 2001. С. 380.

Принцип горизонтальной справедливости (его еще называют *принципом платежеспособности*) предполагает, что налогоплательщики, находящиеся в равном экономическом положении, должны находиться и в равной налоговой позиции, т.е. одинаковые доходы должны облагаться налогом по одинаковой налоговой ставке.

Принцип вертикальной справедливости (его также характеризуют как *принцип выгод)* предполагает, что налогоплательщики, находящиеся в неравном экономическом положении, должны находиться в неравной налоговой позиции, т.е. кто больше получает от государства тех или иных благ, тот и должен больше платить налогов.

На первый взгляд обеспечение горизонтальной и вертикальной справедливости не противоречиво, и реализация обоих подходов на практике абсолютно не взаимоисключающая. Однако это не так. В определенной степени установление налогов на основе платежеспособности и размера выгод является альтернативным при практическом построении налоговой системы.

В чем же проблематика использования данных подходов? Она во многом объясняется условностью самого понятия равенства (неравенства) экономического положения налогоплательщиков. Обеспечение этого равенства (неравенства) будет различным при рассмотрении его с позиций доходов (платежеспособности) или с позиций получаемых от государства выгод.

Рассмотрим на простом примере, какие проблемы возникнут при определении экономического равенства налогоплательщиков с позиций их доходов. Студент-медик обучается в вузе и подрабатывает в больнице санитаром. При этом он получает ровно столько, сколько и медсестра этой же больницы, имеющая на иждивении ребенка. Одинаковы ли их доходы? Да, но экономическое положение разное: студент богаче медсестры, потому что его жизненно необходимые расходы меньше. Кроме того, студент после окончания вуза станет врачом и будет получать существенно бóльшую зарплату, т.е. будет иметь более высокую сумму совокупных доходов, полученных в период своей экономической активности (с 18 до 60 лет).

Таким образом, не всегда экономическое равенство налогоплательщиков может оцениваться сопоставлением: 1) их текущих доходов; 2) доходов без учета объективно необходимых расходов. Последнее положение наглядно проявляется в неравенстве обложения одинаковых доходов физических и юридических лиц. Продолжая тот же пример, представим себе, что студент после окончания вуза организует частную клинику. Допустим, что в текущий момент времени доход медсестры, работающей по найму, равен доходу вра-

ча от собственного бизнеса. Исходя из принципа горизонтальной справедливости эти доходы должны облагаться одинаковыми ставками налога, однако доход медсестры облагается по ставке 13%, а доход (прибыль) врача-бизнесмена — 24%. При этом данному врачу разрешается законом вычитать из налоговой базы экономически обоснованные расходы, а медсестре не разрешается: она должна заплатить налог с валового дохода, хотя еще неизвестно, будет ли у нее своеобразная прибыль (трудовые доходы минус жизненно необходимые расходы). Налицо нарушение объективности и универсальности принципа горизонтальной справедливости (платежеспособности).

Если при установлении экономического равенства (неравенства) использовать принцип выгод, получаемых налогоплательщиком от государства в виде общественных благ, характеризующихся совместным характером потребления, неделимостью и неизбирательностью их потребления (здравоохранения, социальной защиты, образования, охраны правопорядка и т.д.), тогда возникнут не меньшие, а, возможно, даже бóльшие проблемы.

Продолжим тот же пример со студентом и медсестрой. Как мы помним, их текущие доходы равны, но не равны объемы выгод. Студент обучается в вузе на платной основе, достаточно здоров, не пользуется социальной защитой, в то время как медсестра, имея не вполне здорового ребенка на иждивении, получает значительно больший объем выгод от государства. Следуя принципу вертикальной справедливости, медсестра находится в более предпочтительном экономическом положении и должна будет платить больше налогов. В целом более бедные слои населения всегда потребляют большее количество чисто общественных благ, и получается, что на них должно падать повышенное налоговое бремя. Такой подход, безусловно, будет противоречить принципу платежеспособности и социальной политике государства и потому вряд ли применим при построении налоговой системы.

Однако данный принцип вполне применим при сопоставлении выгод от государственных услуг, характеризующихся индивидуальным характером потребления, делимостью и избирательностью. Например, судебной защитой пользуются не все граждане, поэтому при обращении за этой услугой необходимо заплатить государственную пошлину. Шоссейными дорогами пользуются автовладельцы, поэтому они должны платить налогов больше, что и реализуется через транспортный налог, акцизы на автомобили, бензин, масла.

Таким образом, обоснованность применения принципа выгод зависит от направления расходования государственных средств: он

абсолютно неприменим к чисто общественным благам и вполне применим к смешанным и частным общественным благам.

Следует заметить, что в мировой практике налогообложения принципы платежеспособности и выгод, как правило, используются совместно, но с определенным доминированием платежеспособности, что обеспечивает в итоге более значительный эффект, нежели раздельное или паритетное их применение, для реализации базового принципа справедливости при построении налоговых систем. Однако даже совместное их использование не позволяет решить проблему: в какой мере неравное экономическое положение налогоплательщиков должно соответствовать их неравной налоговой позиции? Как должны меняться налоговые ставки при увеличении неравенства? Данную проблему решает каждая страна, формируя прогрессивную, регрессивную или нейтральную налоговую систему.

Налоговая система является:

- *прогрессивной*, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, сокращается;
- *регрессивной*, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, возрастает;
- *нейтральной*, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, остается неизменным.

Другими словами, в прогрессивной налоговой системе богатый платит в качестве налогов *бóльшую долю* своих доходов, чем это делает бедный. В регрессивной налоговой системе, наоборот, богатый платит в качестве налогов *меньшую долю* своих доходов, чем бедный, а в нейтральной системе эти *доли одинаковы*.

Можно оценить неравенство доходов, используя кривые Лоренца, представляющие собой кумулятивное распределение удельного веса доходов до и после налогообложения в различных налоговых системах по домохозяйствам (рис. 1.6). Так, при абсолютно равномерном распределении 50% домохозяйств имеют 50% совокупных доходов до или после налогообложения, и линия распределения имеет вид прямой — это биссектриса *ABC*. Кривые Лоренца фактического распределения доходов отстоят от этой прямой тем дальше, чем больше неравенство. Кривая *AGC* демонстрирует распределение доходов до и после налогообложения в нейтральной налоговой системе (эти кривые совпадают), и соответственно неравенство остается неизменным. Кривая *AFC* демонстрирует распределение доходов после налогообложения в регрессивной налоговой системе, а нера-

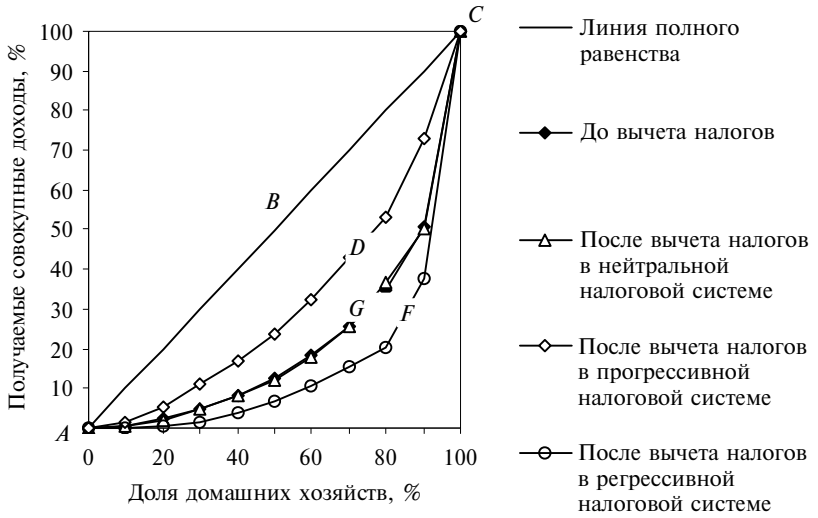


Рис. 1.6. **Кривые Лоренца для различных налоговых систем**

венство соответственно увеличивается. И только прогрессивная налоговая система уменьшает неравенство доходов после налогообложения (кривая *ADC*), поэтому является более справедливой.

Мировая практика тяготеет в настоящее время к построению умеренно прогрессивных налоговых систем, потому что слишком высокая прогрессия зачастую приводит к перемещению доходов в теневой сектор. Нейтральность, или регрессивность, используется в исключительных случаях, когда расслоение населения по доходам незначительно или когда необходимо стимулировать уплату налогов более обеспеченными категориями граждан. Российскую налоговую систему сейчас в полной мере можно охарактеризовать как нейтральную, в значительной степени игнорирующую принцип справедливости с целью легализации выплат заработной платы (сокращения так называемых «выплат в конвертах») и упрощения администрирования соответствующих налогов.

➢ *Принцип эффективности* (*принцип экономичности*) подразумевает необходимость установления таких налогов, чтобы поступления по каждому налогу существенно перекрывали затраты государства на его администрирование. По подавляющему большинству российских, в первую очередь федеральных, налогов этот принцип реализуется. Однако по некоторым налогам — региональному (транспортному) и местному (на имущество физических лиц) —

данный принцип реализуется далеко не в полной мере. Усилия налоговых органов по выявлению объектов обложения, рассылке извещений, контролю за уплатой едва перекрывают поступления от них, а уж экономическую целесообразность трудоемких усилий по взысканию незначительных сумм в судебном порядке вообще трудно оценить.

➢ *Принцип соразмерности* основан на взаимозависимости процессов наполняемости бюджетов и дестимулирования в результате налогообложения экономической активности налогоплательщиков. Его зачастую характеризуют как принцип экономической сбалансированности интересов налогоплательщиков и государственной казны, т.е. при установлении налогов и определении их элементов необходимо соизмерять последствия с точки зрения и выгод для бюджета, и ущерба для экономики. Причем сопоставлять эти выгоды и потери следует не только в текущий момент времени, но и на перспективу, чтобы не получить в дальнейшем уменьшения налоговой базы и соответственно снижения налоговых поступлений. Теоретически данный принцип хорошо иллюстрирует кривая Лаффера (рис. 1.7).

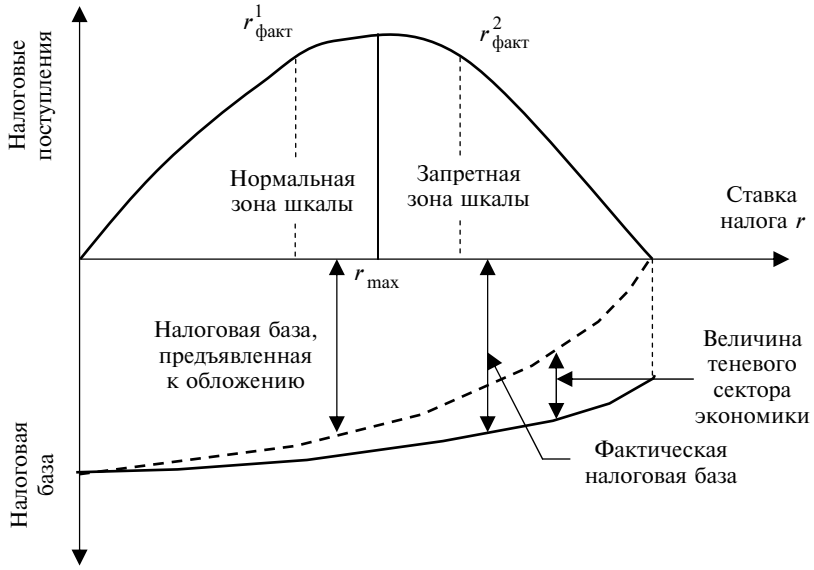


Рис. 1.7. **Кривая Лаффера**

А. Лаффер продемонстрировал связь между величиной ставок налогов и объемом налоговых поступлений, показав, что более низ-

кие ставки несут в себе способность не столько текущего уменьшения поступлений, сколько потенциал будущего их увеличения. На оси абсцисс на графике рис. 1.7 нанесена величина ставки налога, но может приводиться величина эффективной совокупной налоговой ставки либо величина налоговой нагрузки на экономику — общий вид зависимости от этого не изменится.

Согласно этой зависимости увеличение налоговой ставки до уровня r_{max} будет обеспечивать увеличение, хотя и все более замедляющимися темпами, налоговых поступлений до максимально возможной величины их $Н_{max}$. В диапазоне $r^1_{факт.} < r_{max}$, именуемом нормальной зоной шкалы ставок налогов, побудительные мотивы экономических агентов серьезно не ущемляются, заинтересованность в легальной экономической деятельности, а следовательно, величина налоговой базы уменьшаются значительно медленнее, чем возрастает ставка. Соответственно, налоговые поступления возрастают.

При превышении верхнего предела этой ставки – r_{max}, т.е. при нахождении налоговой ставки в диапазоне $r^2_{факт.} > r_{max}$, именуемом запретной зоной шкалы, у экономических агентов снижаются стимулы к легальной деятельности. Производство сокращается, а соответственно уменьшаются налоговая база и объем налоговых поступлений. Происходит перемещение производства ВВП в теневой сектор экономики, свободный от налоговых обязательств. Нахождение налоговой ставки в запретной зоне является «налоговой ловушкой».

Таким образом, один и тот же объем налоговых поступлений ($Н_2 = Н_1$) обеспечивается при разных ставках налога ($r^2_{факт.}$ и $r^1_{факт.}$ соответственно). Но при этом более низкие налоговые ставки предпочтительнее. Они ориентированы на перспективу, поскольку не подавляют предпринимательскую активность экономических агентов, позволяют им осуществлять инвестиции и расширять производство. Через определенное время дополнительный объем производства увеличит базу обложения, что обеспечит прирост налоговых поступлений.

➢ *Принцип учета интересов* основан на определенности налогового платежа, т.е. всех элементов налога, а также удобстве исчисления и времени уплаты налога, в первую очередь для налогоплательщика. Одним из обязательных атрибутов этого принципа является предварительная информированность налогоплательщика не только об исчерпывающем перечне налогов, которые ему следует уплачивать, но и о всех вводимых в налоговое законодательство

изменениях. Другой атрибут — обеспечение простоты исчисления налогового обязательства и удобства времени уплаты, которое следует совмещать с фактом получения дохода (по налогам на труд и на доходы) или с моментом осуществления акта потребления (по налогам на потребление). Одним из наглядных примеров реализации данного принципа в российской практике является определенная вариативность выбора налогоплательщиком того или иного способа исчисления и уплаты по отдельным налогам, а также возможность применения малым бизнесом различных систем налогообложения.

➢ *Принцип множественности* налогов синтезирует в себе два аспекта.

Во-первых, этот принцип предусматривает целесообразность построения налоговой системы на совокупности дифференцированных налогов и различающихся объектов обложения. Множественность налогов создает предпосылки для повышения адресности налогообложения, в большей мере улавливающей платежеспособность налогоплательщиков и наличие у них различных объектов обложения, позволяет более эффективно распределять налоговое бремя по различным категориям плательщиков, делает его для них более незаметным, формируя тем самым более толерантное отношение к нему. Более того, труднее избежать различных объектов обложения и уплаты множества налогов, нежели одного объекта и единого налога.

Во-вторых, этот принцип предусматривает целесообразность формирования множественности источников бюджетов каждого уровня, недопустимости ситуации «бюджета одного налога», поскольку при множественности источников обеспечивается относительная гарантированность его наполнения вне зависимости от возможных провалов поступления того или иного налога. Множественность источников бюджета экономически более целесообразна, особенно в кризисные периоды. В этом случае более эффектно наполнять бюджет будет множество налогов с низкими ставками и широкими налоговыми базами, нежели ограниченное число налогов с высокими ставками.

Рассмотрим теперь ***юридические принципы*** налогообложения.

➢ *Принцип нейтральности* предполагает единообразный характер применения налогов и равенство всех плательщиков перед налоговым законом. В соответствии с этим принципом считается недопустимым установление различных налогов или элементов налогов дифференцированно исходя из социальных, национальных, конфессиональных и иных критериев, а также в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринима-

тельской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных дискриминационных оснований. Этот принцип реализован в ст. 3 НК.

➢ *Принцип установления налогов законами* означает, что любой закон должен быть установлен исключительно посредством принятия представительной (законодательной) властью страны соответствующего законодательного акта. Этот принцип воплощен в ст. 12 НК, в соответствии с которой применительно к федеральным налогам РФ законными могут считаться только те налоги, которые установлены Налоговым кодексом РФ, к региональным законам относятся только те, которые установлены Кодексом и законами субъектов РФ, к местным — только те, которые установлены Кодексом и нормативно-правовыми актами представительных органов местного самоуправления. В соответствии со ст. 3 НК ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено в нем.

➢ *Принцип отрицания обратной силы налогового закона* основан на том, что вновь принимаемый закон, ухудшающий положение налогоплательщиков, не может распространяться на отношения, возникшие до его принятия. Он реализован в ст. 5 НК, где предусматривается, что акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, обратной силы не имеют.

➢ *Принцип приоритетности налогового законодательства* заключается в том, что нормативно-правовые акты, регулирующие какие-либо отношения, в целом не связанные с вопросами налогообложения, не должны содержать норм, устанавливающих особый порядок взимания налогов. Данный принцип подтверждается ст. 4 и 6 НК. Таким образом, если в неналоговых законах и актах имеются нормы, так или иначе касающиеся налоговых отношений, то применять их следует только тогда, когда они подтверждены и соответствуют нормам налогового законодательства, т.е. при коллизии этих норм должны применяться положения именно налогового законодательства.

➢ *Принцип наличия всех элементов налога в законе* означает, что налог считается установленным лишь в том случае, когда соответствующим законом определены налогоплательщики и все элементы налога. К обязательным элементам ст. 17 НК относит: объект нало-

гообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Отсутствие хотя бы одного элемента в законе означает, что обязанности налогоплательщика по уплате данного налога не установлены.

Рассмотрим далее ***организационные принципы*** налогообложения.

➢ *Принцип единства налоговой системы.* Исходя из этого принципа не должны устанавливаться налоги, нарушающие единство экономического пространства и налоговой системы страны. Кроме того, он предполагает недопустимым установление налогов, прямо или косвенно ограничивающих свободное перемещение в пределах территории страны товаров (работ, услуг) или денежных средств. Данный принцип закреплен в ст. 3 НК. Недопустимо установление налогов, ограничивающих или создающих препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций, а также препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав. Принцип единства налоговой системы обеспечивается единой системой налоговых органов, пронизанных вертикалью, а не горизонталью управления.

➢ *Принцип подвижности* (*эластичности*) налогообложения заключается в том, что в целях приведения в соответствие с объективно изменяющимися государственными потребностями некоторые обязательные элементы налога и даже сам налог могут быть оперативно изменены как в сторону ослабления, так и в сторону усиления его фискальной или иной функции. Кроме того, подвижность налогообложения проявляется в регулярном заполнении обнаруживающихся в налоговом законодательстве пробелов и различных нестыковок. Данный принцип направлен на эволюционное, а не революционное развитие налоговой системы, и при постепенном совершенствовании процесса налогообложения он не будет противоречить принципу стабильности.

➢ *Принцип стабильности* налоговой системы основан на том, что, несмотря на определенную подвижность налогообложения, налоговая система должна быть достаточно стабильной, кардинальное реформирование налоговой системы должно проводиться лишь в исключительных случаях и в строго определенном порядке. Одним из атрибутов данного принципа является требование ст. 5 НК о том, что изменения в части установления новых налогов или сборов должны вступать в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

➢ *Принцип налогового федерализма* следует рассматривать как основной организационный принцип функционирования налоговой

системы страны, наделяющий различные уровни государственного правления налоговыми полномочиями и ответственностью по поводу установления налогов, налоговых отчислений и распределения налоговых доходов между бюджетами соответствующих уровней для обеспечения их финансовой самостоятельности.

➢ *Принцип гласности* основан на требовании обязательного официального опубликования законов, других нормативных актов, касающихся тем или иным образом обязанностей налогоплательщика. Исходя из этого принципа в ст. 32 НК за налоговыми органами закреплена обязанность бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, давать разъяснения и консультации о порядке исчисления и уплаты налогов.

➢ *Принцип однократности обложения* базируется на недопущении обложения одного и того же объекта более чем одним налогом. Другими словами, один и тот же объект должен облагаться только одним налогом и только один раз за определенный законодательством налоговый период. Данный принцип воплощен, в частности, в ст. 38 НК, где сказано, что каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения.

Следует заметить, что совокупность представленной системы принципов не является общепринятой в теории и практике налогообложения. Различные исследователи по разному видят эту систему, соглашаясь с наличием универсальных принципов, проверенных временем, и открывая дискуссию о целесообразности выделения в качестве самостоятельных принципов, не являющихся бесспорными либо вытекающих из какого-нибудь универсального принципа или же просто дополняющих его. К числу таковых нередко относят принципы гармонизации налоговой системы, исчерпывающего перечня налогов, эффективности налогового администрирования, всеобщности, универсализации и др.

По нашему мнению, их сущность уже воплощена в представленной совокупности, поэтому придавать им статус самостоятельных принципов, имеющих собственное, отличное от других содержание, вряд ли целесообразно. Вместе с тем мы не исключаем, что представленная выше система принципов может вызвать определенную критику. Поэтому приходится констатировать, что на сегодняшний день теория не выработала единого решения как по проблеме количества функций налогов, так и по вопросу определенности системы принципов налогообложения.

1.5. Классификация налогов

Следует заметить, что классификация налогов имеет не только сугубо теоретическое, но и важное практическое значение. В прикладном аспекте та или иная классификация позволяет проводить анализ налоговой системы, осуществлять различные оценки и сопоставления по группам налогов, особенно в динамике за долгосрочный период, когда состав отдельных налогов и сборов менялся. Кроме того, классификация крайне необходима для различных международных сопоставлений, ведь налоговые системы разных стран различаются достаточно существенно и прямые сравнения по всему перечню налогов просто неосуществимы, они будут приводить к ошибочным теоретическим выводам, а следовательно, к неверным практическим решениям.

Классификация налогов — это обоснованное распределение налогов и сборов по определенным группам, обусловленное целями и задачами систематизации и сопоставлений. В основе каждой классификации, а их встречается достаточное количество, лежит совершенно определенный классифицирующий признак: способ взимания, принадлежность к определенному уровню управления, субъект налогообложения, способ или источник обложения, характер применяемой ставки, назначение налоговых платежей, какой-либо другой признак.

Рассмотрим классифицирующие п р и з н а к и и соответствующие им к л а с с и ф и к а ц и и налогов, схематично представленные на рис. 1.8.

1. *Классификация по степени переложения*, разделяющая налоги на прямые и косвенные, — это наиболее известная и исторически традиционная классификация налогов.

Прямые налоги — это малопереложимые налоги, взимаемые непосредственно с дохода или имущества налогоплательщика. В этом случае основанием для налогообложения служат факты получения доходов и владения имуществом налогоплательщиком, а налоговые отношения возникают непосредственно между налогоплательщиком и государством. К группе прямых налогов в российской налоговой системе следует отнести такие налоги, как НДФЛ, ЕСН, на прибыль организаций, на имущество организаций, на имущество физических лиц, земельный и транспортный налоги.

Косвенные налоги — это успешно переложимые налоги, взимаемые в процессе оборота товаров (работ и услуг), при этом включаемые в виде надбавки к их цене, которая оплачивается в итоге конечным потребителем. Производитель товара (работы, услуги) при их реализации получает с покупателя цену и сумму налога в виде

надбавки к цене, которую в последующем перечисляет государству. Таким образом, косвенные налоги изначально предназначаются для перенесения реального налогового бремени их уплаты на конечного потребителя, а данную группу налогов зачастую характеризуют как *налоги на потребление*.

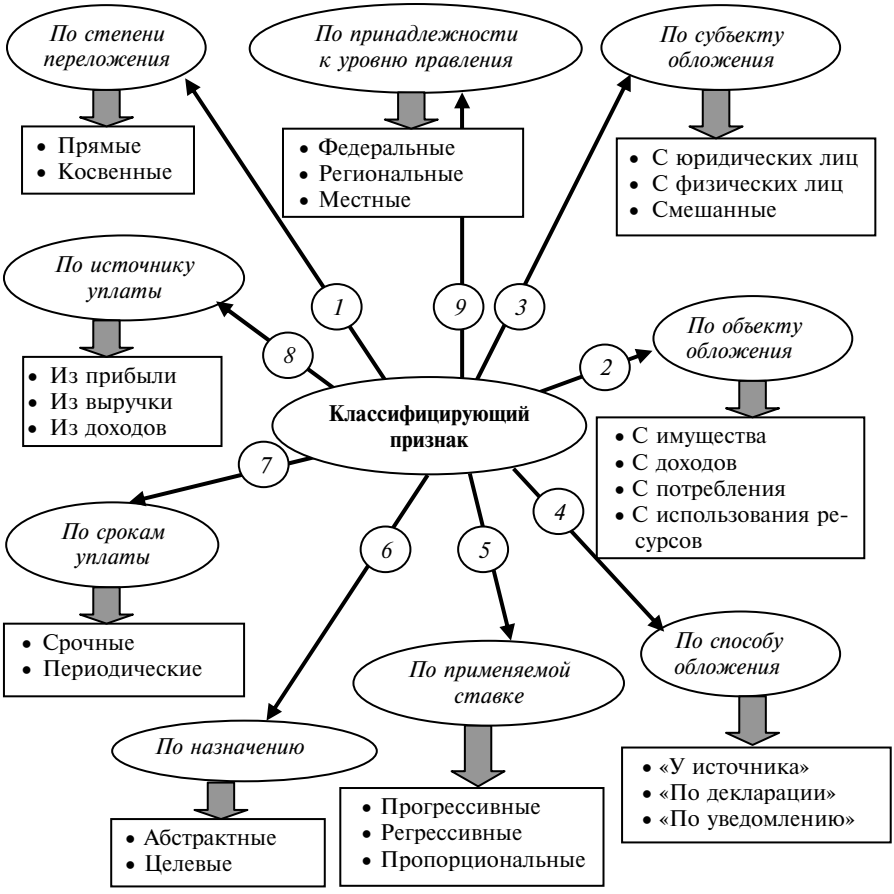


Рис. 1.8. **Классификации налогов**

Косвенные налоги наиболее желанны для фискальных целей государства, так как наиболее просты в аспекте их взимания и достаточно сложны для налогоплательщиков в плане уклонения от их уплаты. Кроме того, они обеспечивают определенную устойчивость

налоговых поступлений даже в условиях экономического спада, тогда как поступления от прямых налогов на доходы более существенно коррелируют с уровнем экономической активности. Кроме того, фискальная роль косвенных налогов более значимо реализуется и в переходный период от командной к рыночной экономике. В то время как поступления от прямых налогов напрямую завязаны с эффективностью деятельности хозяйствующих субъектов, достаточно невысокой в условиях отсутствия рыночного опыта и соответствующих норм рыночного поведения, поступления от косвенных налогов завязаны прежде всего на потребление, объем которого существен в силу доминирования потребления над сбережением.

Косвенное налогообложение менее заметно и более завуалировано для конечного потребителя, так как номинальные и фактические налогоплательщики здесь различны. Номинальным налогоплательщиком, у которого с государством возникают налоговые правоотношения, являются производители и продавцы товаров (работ, услуг). Фактический (реальный) налогоплательщик — покупатель, не вступает в эти отношения и соответственно не замечает тяжести косвенных налогов. Характерным примером косвенного налогообложения служат такие признанные общемировой практикой налоги, как НДС, акцизы, таможенные пошлины.

Вместе с тем при всех очевидных преимуществах косвенные налоги имеют значимые недостатки. В первую очередь они не учитывают материального состояния реального налогоплательщика. Прямые налоги определяются уровнем дохода и стоимостью имущества налогоплательщика, косвенные же завязаны на уровень потребления. Естественно, потребление обеспеченных людей в абсолютном исчислении больше объема потребления бедных, но в долевом соотношении к доходам этих групп населения картина совершенно иная. Удельный вес потребления богатых в их доходах мал (у них превалируют сбережение и инвестиции, рекреация за рубежом, образование и т.д., не облагаемые косвенными налогами), в то время как все низкие доходы бедных «съедает» потребление. Поэтому косвенное налогообложение для малообеспеченных слоев населения является более тяжелым, чем прямое, по которому им, как правило, предоставляются значительные преференции. А сами косвенные налоги зачастую характеризуют как «налоги на бедных». Кроме того, данные налоги, приводя к повышению цен на товары, ограничивают в определенной степени объем потребления, т.е. спроса, дестимулируя тем самым и предложение, а значит, и производство этих товаров.

Косвенное налогообложение активно применяется практически всеми странами. Достаточно сказать, что к моменту введения в Рос-

сии самого признанного косвенного налога — НДС — в 1991 г. он успешно применялся уже в 21 из 24 стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), убедительно продемонстрировав свои преимущества по сравнению со столь же ранее распространенным в мировой практике косвенным налогом — с оборота розничной торговли. Однако гармонизация налогообложения достигается за счет разумного сочетания прямых и косвенных налогов, соотношение которых объективно определяется уровнем социально-экономического развития страны и потребностями обеспечения доходной части бюджета. В экономически развитых странах с высокими доходами населения и предприятий, значимым имущественным комплексом превалируют прямые налоги, в то время как в развивающихся странах наблюдается доминирование косвенных налогов, обусловленное низкими доходами значительной части населения, неустойчивым финансовым положением предприятий, малой имущественной обеспеченностью.

Следует отметить, что данная классификация хотя и наиболее востребована в теории и практике налогообложения, но отнюдь не является универсальной.

Во-первых, далеко не все налоги с абсолютной уверенностью можно разнести по этим группам. Например, достаточно спорной будет дилемма отнесения к той или иной группе так называемых ресурсных налогов: НДПИ, водного налога, сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов. Можно отнести их к прямым налогам, так как они сопряжены с фактом пользования государственной собственностью (имуществом). Но такое отнесение будет очень условным, ведь эти налоги полностью перекладываются на потребителя, но не через надбавку к цене, а через саму цену товара. Их с той же долей условности можно отнести и к косвенным налогам.

Во-вторых, сам факт переложимости налогов необходимо воспринимать с определенной долей условности. Не все косвенные налоги в полном объеме перекладываются на потребителя. Определяющим фактором здесь является разная ценовая эластичность различных товаров (работ, услуг). Товары, по которым возможно увеличение цен без уменьшения спроса на рынке, достаточно хорошо переносят бремя косвенных налогов на потребителя. В других случаях бремя этих налогов распределяется между производителем и потребителем, и тогда для производителя данный налог становится прямым. В то же время прямые налоги через возможность повышения цены на какой-либо товар в определенных случаях перекладываются на потребителя не хуже косвенных. Действие ценовых механизмов, а следовательно, объективность реализации целевой фис-

кальной направленности этих налогов (прямых — на производителей, косвенных — на потребителей) во многом определяется также характером рынка данных товаров (работ, услуг): монополией, олигополией, совершенной конкуренций. В наибольшей степени дифференциация фискального предназначения этих групп налогов достигается на рынке совершенной конкуренции, в наименьшей — на монополистическом рынке.

2. *Классификация налогов по объекту обложения* — классификация (во многом сопряженная с предыдущей), согласно которой можно разграничить налоги: с имущества (имущественные), с доходов (фактические и вмененные), с потребления (индивидуальные, универсальные и монопольные), с использования ресурсов (рентные).

***Налоги с имущества* (*имущественные*)** — это налоги, взимаемые с организаций или физических лиц по факту владения ими определенным имуществом или с операций по его продаже (покупке). Следует отметить характерную черту — их взимание и размер не зависят от индивидуальной платежеспособности налогоплательщика, а определяются характеристиками имущества: в транспортном налоге — мощностью двигателя, налоге на имущество — стоимостью, в земельном налоге — несколькими характеристиками, например назначением земель, кадастровой оценкой.

Налоги с дохода — это налоги, взимаемые с организаций или физических лиц при получении ими дохода. Эти налоги в полной мере определяются платежеспособностью налогоплательщика. Различают налоги с дохода *фактические*, т.е. взимаемые по фактически полученному доходу, и *вмененные*, взимаемые по доходу, который устанавливается заранее государством исходя из того, какой доход условно должен получить налогоплательщик, занимаясь данным видом предпринимательской деятельности. К фактическим налогам с доходов можно отнести налог на прибыль организаций, НДФЛ, ЕСН, а также налоги в специальных режимах: единый сельскохозяйственный налог и налог в упрощенной системе налогообложения. К вмененным налогам с доходов можно отнести систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, а также применение упрощенной системы налогообложения на основе патента. Встречается также выделение в данной группе в отдельную категорию налогов, взимаемых с фонда оплаты труда (ЕСН). Думается, что данный налог более логично вписывается в категорию фактических налогов, а разница в налогоплательщиках (в НДФЛ — налогоплательщик тот, кто получает доход, а в ЕСН — тот, кто его выплачивает) в данном случае не является классифицирующим признаком.

Налоги с потребления (аналог группы косвенных налогов в предыдущей классификации) — это налоги, взимаемые в процессе оборота товаров (работ, услуг), подразделяемые на индивидуальные, универсальные и монопольные. *Индивидуальными* налогами облагается потребление строго определенных групп товара, например акцизы на отдельные виды товара, *универсальными* — все товары (работы, услуги), за отдельным исключением, например НДС, а *монопольными* — производство и (или) реализация отдельных видов товаров, являющиеся исключительной прерогативой государства. К таким товарам ранее традиционно относилась соль, два последних века основу их составляли алкогольные напитки и табачные изделия. В настоящее время большинство стран отходит от практики монопольного производства, отсутствуют такие налоги и в российской налоговой системе.

Налоги с использования ресурсов (рентные) — это налоги, взимаемые в процессе использования ресурсов окружающей природной среды, а рентными их называют также потому, что их установление и взимание связаны в большинстве случаев с образованием и получением ренты. К данной группе налогов следует отнести НДПИ, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, земельный налог.

3. *Классификация налогов по субъекту обложения,* где различают ***налоги, взимаемые с юридических лиц, физических*** **и** ***смешанные,*** является также достаточно распространенной.

Следует отметить, что теоретическая значимость этой классификации в последнее время существенно снизилась. Ранее достаточно точная классифицирующая основа теперь размывается в связи с бурным развитием малого бизнеса не столько в форме юридических лиц, сколько в форме физических лиц — индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица. Поэтому практически все налоги сейчас следует относить к смешанной группе, за исключением НДФЛ и на имущество физических лиц, составляющих группу налогов с физических лиц, и на прибыль организаций и на имущество организаций, соответственно составляющих группу налогов с юридических лиц.

4. *Классификация налогов по способу обложения* востребована практикой администрирования. Здесь разграничивают налоги в зависимости от способа определения налогового оклада: «по декларации», «у источника» и «по уведомлению». Наиболее распространенный способ определения налогового оклада, заложенный в подавляющем большинстве налогов, «по декларации», т.е. сумме налога, объявляемого (декларируемого) самим налогоплательщиком. Способ «у источника» закладывается в налогах, предусматривающих

институт налоговых агентов, на которых возлагается обязанность при выплате дохода в пользу налогоплательщика произвести удержание и перечисление налога в бюджет до момента его фактической выплаты, дабы исключить возможность уклонения от его уплаты. В чистом виде данный способ реализуется только в НДФЛ, но встречается также ограниченное использование налоговых агентов в НДС и налоге на прибыль организаций. Способ «по уведомлению» закладывается чаще в налогах с немобильными объектами обложения, когда государственными органами составляется полный реестр (кадастр) этих объектов, а налоговым органом производится исчисление и уведомление налогоплательщика. Исчисление налога производится исходя из сопоставлений внешних признаков, например предполагаемой средней доходности, объектов налогообложения. Данный способ реализуется в налогах: земельном, на имущество физических лиц, транспортном (для физических лиц).

5. *Классификация по применяемой ставке*, подразделяет налоги на ***прогрессивные, регрессивные, пропорциональные*** **и** ***твердые.***

Налоги с *процентными (адвалорными) ставками* — это налоги, величина ставки которых устанавливается в процентном исчислении от стоимостной оценки объекта налогообложения (налоговой базы). Эти налоги напрямую зависят от размера дохода, прибыли или имущества налогоплательщиков. В данную группу входят налоги с пропорциональными, прогрессивными и регрессивными ставками.

В налогах с *пропорциональными ставками* размер налоговых платежей прямо пропорционален размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика, т.е. такие ставки действуют в неизменном проценте к стоимостной оценке объекта налогообложения (налоговой базы). Данные налоги построены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты остается неизменным вне зависимости от величины этих доходов (прибыли). Таким образом, превалирование этих налогов в налоговой системы формирует ее нейтральность, не увеличивающую и не уменьшающую, а воспроизводящую неравенство граждан после уплаты налогов (см. рис. 1.6). К таким налогам относятся, в частности, НДФЛ, налог на прибыль организаций, НДС, налог на имущество организаций и физических лиц.

В *налогах с прогрессивными ставками* размер налоговых платежей находится в определенной прогрессии к размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика, т.е. такие ставки действуют в увеличивающемся проценте к стоимостной оценке объекта налогообложения (налоговой базы). Данные налоги по-

строены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты уменьшается при увеличении этих доходов (прибыли). Таким образом, использование данных налогов в налоговой системе формирует ее прогрессивность, уменьшающую неравенство граждан после уплаты налогов (см. рис. 1.6). В настоящее время в российской налоговой системе нет ни одного налога, использующего прогрессивную ставку, а до 2001 г. прогрессивным был подоходный налог (в подавляющем большинстве развитых стран он является прогрессивным).

В *налогах с регрессивными ставками* размер налоговых платежей находится в определенной регрессии к размеру дохода, прибыли или имущества налогоплательщика, т.е. такие ставки действуют в уменьшающемся проценте к стоимостной оценке объекта налогообложения (налоговой базы). Данные налоги построены так, что отношение доходов (прибыли) после уплаты налогов к доходам (прибыли) до их уплаты увеличивается при росте этих доходов (прибыли). Таким образом, использование данных налогов в налоговой системе формирует ее регрессивность, увеличивающую неравенство граждан после уплаты налогов (см. рис. 1.6). Характерным примером являлся ЕСН.

Следует также отметить возможность использования в налогах прогрессии или регрессии простой и сложной (каскадной). *Простая прогрессия* (*регрессия*) равномерно увеличивает (уменьшает) налоговую ставку при росте стоимостной оценки объекта налогообложения (налоговой базы). *Сложная*, или, как ее еще *называют*, *каскадная*, прогрессия (регрессия) предусматривает деление стоимостной оценки объекта налогообложения (налоговой базы) на определенные части, при этом каждая последующая часть облагается повышенной (пониженной) процентной ставкой. Эти ставки увеличиваются (уменьшаются) ступенчато (каскадами), отсюда и соответствующее название.

В зависимости от метода установления налоговых ставок разграничивают:

1) *налоги* с *твердыми (специфическими) ставками* — величина ставки устанавливается в абсолютной, твердой денежной сумме на единицу измерения налоговой базы; к ним относятся значительная часть акцизов, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, большая часть государственной пошлины, транспортный налог, налог на игорный бизнес;

2) *налоги* с *процентными (адвалорными) ставками* — величина ставки устанавливается в процентном исчислении от стоимостной

оценки объекта налогообложения (налоговой базы); к таковым относятся, например, налог на прибыль, НДФЛ, НДС;

3) *налоги с комбинированными (смешанными) ставками* — величина ставки устанавливается посредством сочетания (комбинирования) специфических и адвалорных ставок; в качестве основной здесь, как правило, используется адвалорная ставка, но ее применение ограничивается специфической ставкой снизу и(или) сверху определенной величины налоговой базы; характерным примером такого налога являлся ЕСН.

6. *Классификация налогов по назначению* разграничивает их на абстрактные и целевые. ***Абстрактные* (*общие*) *налоги***, поступая в бюджет любого уровня, обезличиваются и расходуются на цели, определенные приоритетами соответствующего бюджета, т.е. поступления от общих налогов являются основным доходным источников разноуровневых бюджетов. В любой налоговой системе к таким налогам относится подавляющее их большинство. В отличие от общих ***целевые (специальные) налоги*** имеют заранее определенное целевое назначение и строго закреплены за определенными видами расходов. Как правило, за счет специальных налогов формируются бюджеты соответствующих государственных внебюджетных фондов. Характерным примером специального налога служил ЕСН (а ныне это страховые взносы обязательного, но не налогового характера), поступления от которого формируют бюджеты трех государственных внебюджетных фондов РФ: пенсионного, обязательного медицинского страхования и социального страхования.

7. *Классификация налогов по срокам уплаты* означает, что различают налоги срочные и периодические. ***Срочные*** (их еще называют ***разовые***) — это налоги, уплата которых не имеет систематически регулярного характера, а производится к сроку при наступлении определенного события или совершения определенного действия. Характерным примером срочного налога до начала 2006 г. служил налог на наследование или дарение, ныне отмененный. Из оставшихся налогов и сборов срочный характер имеет госпошлина. ***Периодические*** (их еще называют ***регулярные*** или ***текущие***) — это налоги, уплата которых имеет систематически регулярный характер в установленные законом сроки. Таким периодом, например, может быть месяц, квартал или год.

8. *Классификация по бухгалтерским источникам уплаты* разграничивает налоги по конкретным источникам их уплаты в составе выручки предприятия и ее структурных элементов. В качестве таких источников может выступать: выручка от реализации, себестоимость продукции, финансовые результаты деятельности до налого-

обложения прибыли, оплата труда и предпринимательский доход, валовая налогооблагаемая прибыль и другие доходы предприятия. Эта классификация имеет значительную востребованность в первую очередь со стороны налогоплательщиков, осуществляющих предпринимательскую деятельность, и проверяющих их налоговых органов. Для налогов, уплачиваемых физическими лицами, не осуществляющими этой деятельности, данная классификация не применима. Источником уплаты налогов для них является исключительно доход в той или иной форме.

К ***налогам и сборам, уплачиваемым из выручки от реализации***, относятся: НДС, таможенные пошлины, а также единые налоги, уплачиваемые организациями при применении специальных налоговых режимов.

Налогами и сборами, относимыми на себестоимость продукции, являются: акцизы, государственная пошлина, транспортный и земельный налоги, уплачиваемые в связи с осуществлением предпринимательской деятельности, НДПИ, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов, обязательные страховые взносы (для плательщиков, производящих выплаты физическим лицам).

Налоги, относимые на финансовый результат деятельности, — это налог на имущество организаций и на игорный бизнес.

Налоги, относимые на оплату труда и предпринимательский доход, — это НДФЛ и обязательные страховые взносы (для адвокатов, индивидуальных предпринимателей по собственным доходам), а также единые налоги, уплачиваемые индивидуальными предпринимателями при применении специальных налоговых режимов.

Налогом, уплачиваемым с валовой налогооблагаемой прибыли, является налог на прибыль организаций.

Иногда в качестве отдельного источника уплаты налогов выделяют также чистую прибыль, из которой уплачиваются платежи штрафного характера, например, за сверхнормативное загрязнение окружающей среды.

9. *Классификация налогов по принадлежности к уровню правления* подразделяет все налоги на ***федеральные, региональные*** **и** ***местные.*** Данная классификация единственная из всех описанных выше имеет законодательный статус — на ней построена вся последовательность изложения Налогового кодекса РФ.

Заметим, что представленные на рис. 1.8 классификации ни в коей мере не претендуют на исчерпывающую полноту. В научной литературе можно встретить немало других классифицирующих признаков, не имеющих в целом сколько-нибудь значимых практических

перспектив использования. Подобные разграничения налогов, например на раскладочные и количественные, условно-постоянные и условно-переменные, используются достаточно редко, да и то в специальных исследованиях. Такие классификации для учебных целей малопригодны, поэтому мы их опускаем.

Из представленной совокупности следует выделить безусловную значимость четырех классификаций. Наибольшее теоретико-методологическое значение имеет разделение налогов на прямые и косвенные, а с практической точки зрения для федеративного государства, каким и является Россия, принципиальное значение имеет разграничение налогов по уровню правления. Для целей ведения системы национальных счетов (СНС) в России используют в совокупности два классифицирующих признака: по объекту обложения и по источнику уплаты. Разграничение налогов по объекту обложения используется также в международных классификациях ОЭСР и МВФ. Классифицирующий признак (по способу взимания) заложен в основу построения европейской системы экономических интегрированных счетов. Все остальные классификации имеют в большей мере локальную теоретическую или практическую востребованность.

1.6. Обязательные и факультативные элементы налога

Как уже неоднократно подчеркивалось, налог — это сложная экономико-правовая категория, и как любая комплексная категория налог имеет свою логику построения, определяемую совокупностью взаимосвязанных между собой обязательных элементов. Такие элементы, по меткому выражению А. Козырина[1], раскрывают «анатомию» налога, его внутреннее строение. Выделение самостоятельных элементов налога крайне необходимо для участников налоговых правоотношений, ведь именно эти элементы определяют конкретные характеристики любого налогового обязательства, а их законодательная формализация является непременным условием легитимности требования об уплате налога со стороны государства и существования адекватной обязанности налогоплательщика.

Непреходящее значение имеет тот факт, что обязательность формализации всех элементов налога ныне закреплена в Налоговом кодексе РФ. В ст. 3 НК сказано, что «при установлении налогов долж-

[1] *Козырин А.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 18, 38.

ны быть определены все элементы налогообложения». А в ст. 17 НК говорится, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

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

Таким образом, следует совершенно однозначный вывод: только при определении всей совокупности обязательных элементов налогообложения обязанность налогоплательщика по уплате налога может считаться установленной. В противном случае при неопределении хотя бы одного обязательного элемента налог не может считаться установленным, следовательно, у налогоплательщика не возникает обязанности по уплате такого налога в соответствии с п. 1 ст. 23 НК, где сказано, что он обязан уплачивать лишь законно установленные налоги.

Группу обязательных элементов налогообложения отличает их универсальность и императивность. В силу последнего признака и объективного процесса совершенствования налогового законодательства состав обязательных элементов не остается неизменным. Так, в ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. были определены следующие обязательные элементы: налогоплательщик (субъект налога); объект и источник налога; единица налогообложения; налоговая ставка; срок уплаты; бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад. Как видно, эти обязательные элементы по сравнению с действующими ныне имеют как сходства, так и достаточно существенные различия.

Группу обязательных элементов дополняет *группа факультативных элементов*, раскрытие которых при установлении налога не обязательно, а возможно. Соответственно отсутствие факультативных элементов не может приводить к ситуации, когда налог будет считаться неустановленным. К факультативным элементам следует отнести:

- налоговые льготы и основания для их применения;
- порядок возмещения налога;
- отчетный период;
- получателя налога.

Каждый налог характеризуется своей совокупностью этих факультативных элементов, которые дополняют обязательные элементы, позволяя тем самым лучше раскрыть внутреннее устройство налога и сделать его более понятным для налогоплательщиков.

Следует заметить, что и эти две группы не исчерпывают всего многообразия элементов налога. Есть еще третья группа элементов, которые условно можно назвать *вспомогательными*. Они не являются ни обязательными, ни факультативными при установлении налога, но в той или иной форме применяются при разработке конструкции налога и, что самое главное, используются при установлении налогового обязательства налогоплательщика. Они чаще всего приводятся в законодательном акте, но без терминологии, характеризующей данные элементы. По всей видимости, это делается для того, чтобы вспомогательные элементы не усложняли восприятие налога, не отодвигали на задний план и не затушевывали обязательные (основные) элементы. К вспомогательным надо отнести следующие элементы:

- носитель налога;
- предмет налога;
- единица налога;
- масштаб налога;
- налоговый оклад;
- источник налога.

В каждой стране наблюдаются свои особенности наполнения данных групп элементов. Поэтому логичным, по нашему мнению, будет утверждение, что источником формирования различных групп элементов является совокупность универсальных элементов, разработанных мировой теорией и практикой налогообложения. Именно в своей совокупности все эти три группы элементов раскрывают в полной мере внутреннее устройство налога и раскрывают структуру налогового обязательства (рис. 1.9).

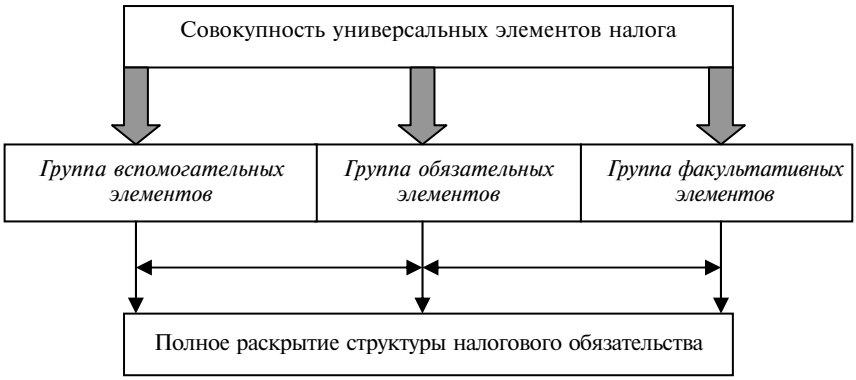


Рис. 1.9. **Взаимосвязь различных элементов налога**

Заметим, что взаимосвязь различных элементов определяется также тем, что каждый элемент из данных трех групп несет конкретную юридическую нагрузку и играет определенную роль для упрощения налогового процесса. Кроме того, игнорирование законодателем каких-либо элементов может существенно затруднить формализацию процедуры определения налогового обязательства и усложнить процесс налогового администрирования, поэтому в идеале любой налоговый закон должен содержать всю совокупность универсальных элементов налогообложения.

Разберем элементы налога. Особое внимание обратим на трактовку обязательных элементов, так как в соответствии с п. 3 ст. 11 НК эти понятия следует использовать только в тех значениях, которые определены в соответствующих статьях Налогового кодекса РФ.

Налогоплательщик (*субъект налога*) — обязательный элемент налогообложения, характеризующий лицо, на которое по закону возлагается юридическая обязанность уплачивать налоги за счет собственных средств. Точная трактовка ст. 19 НК: налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Кодексом возлагается обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Носитель налога — вспомогательный элемент налогообложения, характеризующий лицо, которое в конечном итоге несет бремя данного налога. При использовании прямых налогов субъект и носитель — это, как правило, одно и то же лицо, при косвенном налогообложении — в основном разные лица. В ситуации, когда субъект и носитель налога — разные лица, налоговый платеж за счет средств носителя уплачивается субъектом в бюджет. Итак, обязанность по уплате налога всегда лежит на налогоплательщике. Кодекс запрещает использование различного рода налоговых оговорок, в соответствии с которыми она перекладывается на иное лицо. Например, в НДФЛ работодатель (налоговый агент) не имеет права принимать на себя обязанности по несению расходов, связанных с уплатой НДФЛ за своего работника (налогоплательщика).

Предмет налогообложения — вспомогательный элемент, характеризующий имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (работ, услуг), юридически значимые действия, которые обусловливают и предопределяют объект налогообложения. Сам по себе предмет налогообложения отражает только свойства фактического характера, он не порождает налоговых последствий. Налоговые обязательства возникают при определенном юридическом состоянии субъекта к предмету налогообложения. Например, земельный участок является предметом, но сам по себе он не приводит к налоговым последствиям, а вот право собственности субъекта на

этот земельный участок уже является объектом налогообложения и приводит к возникновению налогового обязательства. Нередко название налога формулируется исходя из предмета налогообложения, например: земельный налог, транспортный налог, налог на имущество и т.д.

Объект налогообложения — обязательный элемент, характеризующий юридический факт (действие, событие, состояние) по отношению к предмету налогообложения, который обуславливает возникновение обязанности субъекта по уплате налога. К юридическому факту могут относиться не только права собственности на предмет налогообложения, но и любые другие действия или события, относящиеся к предмету, как, например, совершение оборота по реализации товаров (работ, услуг), получение дохода, прибыли и т.д. Крайне важным положением является то, что каждый налог имеет свой самостоятельный объект налогообложения.

Прежняя законодательная трактовка объекта, формулируя предмет налогообложения и единственное юридическое состояние – наличие его у налогоплательщика, выглядела не совсем удачной. Но изменения, внесенные с 1 января 2007 г., формулирующие объект налогообложения как некое обстоятельство, а не объект, как было ранее, все более приближают нас к адекватной формулировке. Итак, сейчас в соответствии с п. 1 ст. 38 НК «объектами налогообложения могут являться реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога».

Масштаб налога — вспомогательный элемент, характеризующий определенную законом меру измерения (стоимостную, количественную или физическую характеристику) объекта налогообложения. При использовании в качестве меры измерения стоимостной характеристики масштабом налога являются денежные единицы, при использовании количественной характеристики это могут быть, например, мощность или объем двигателя, площадь земельного участка, объем воды, при использовании физической характеристики — крепость напитков, характеристика бензина.

Единица налога — вспомогательный элемент, характеризующий условную единицу принятого масштаба налога, используемую для количественного выражения налоговой базы. Выбор единицы налога должен обусловливаться возможностью практического удобства ее использования, например: при обложении доходов, прибыли, добавленной стоимости — 1 руб., при обложении транспортных средств — 1 л.с. (лошадиная сила), при обложении земли — 1 га, при обложении напитков — 1 л, при обложении бензина — 1 т.

Знание масштаба и единицы налога позволяет сформировать налоговую базу. ***Налоговая база*** — обязательный элемент, характеризующий количественное выражение объекта налогообложения, к которому применяется налоговая ставка. Иными словами, это только та количественная часть объекта налогообложения, которая является основой для исчисления суммы налога, поскольку именно к ней применяется налоговая ставка. Следует понимать, что налоговая база может совпадать с количественным выражением объекта налогообложения, а может и не совпадать, как, например, в НДФЛ, НДС, налоге на прибыль организаций. В частности, в НДФЛ налоговая база отличается от объекта налогообложения на сумму налоговых вычетов. В ст. 53 НК, по нашему мнению, дается не совсем полное определение: «Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения». В ней не показана привязка к налоговой ставке.

Для обеспечения временной определенности размера налогового обязательства устанавливается в обязательном порядке налоговый период, состоящий, в свою очередь, из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговый период — обязательный элемент, характеризующий срок, по истечении которого окончательно формируется налоговая база и определяется конечный размер налогового обязательства. В ст. 55 НК дается вполне удовлетворительная трактовка этого понятия: «Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате».

Отчетный период — факультативный элемент, характеризующий срок, по истечении которого налогоплательщиком уплачиваются авансовые платежи по налогу и предоставляется соответствующая отчетность. В некоторых налогах налоговый и отчетный периоды совпадают (например, НДС, НДПИ), в некоторых — различаются (например, НДФЛ, ЕСН, налог на прибыль организаций).

Исчисление налогового обязательства немыслимо без определения налоговой ставки, или, как ее еще характеризуют, нормы налогового обложения. ***Налоговая ставка*** — обязательный элемент, характеризующий размер или величину налога на единицу налогообложения. Согласно ст. 53 НК «налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы». Налоговые ставки устанавливаются применительно к каждому налогу: по федеральным — Налоговым кодексом РФ, по регио-

нальным — законами субъектов РФ, по местным — нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления.

Порядок исчисления налога — обязательный элемент, характеризующий методику исчисления налогового оклада. Есть две основные методики исчисления, встречающиеся в российской практике: *некумулятивная* (обложение налоговой базы предусматривается по частям) и *кумулятивная* (исчисление налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода с определением итоговой суммы по его окончанию). В свою очередь, эти методики представляют собой совокупность законодательно установленных приемов и способов расчета налогового оклада.

Прием — это формализованное действие (формула), связывающее определенным законом образом налоговую базу, налоговую ставку и налоговые льготы с результатом исчисления (налоговым окладом). Кто и каким образом реализует установленные приемы, устанавливается в соответствующем способе исчисления: «по декларации», «у источника» и «по кадастру». Наиболее распространен способ самостоятельного исчисления налогового оклада — по декларации. Его превалирование подтверждается ст. 52 НК, где дается законодательное определение порядка исчисления налога: «Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот».

Налоговая льгота — факультативный элемент, характеризующий предоставление налоговым законодательством отдельным категориям налогоплательщиков (плательщикам сборов) исключительных преимуществ, включая возможность не уплачивать налог (сбор) или уплачивать в меньшем размере, а также иное смягчение налогового бремени для налогоплательщика (плательщика сбора). Подробнее данный элемент будет разобран в следующем параграфе. Здесь лишь заметим, что налоговые льготы могут уменьшать налоговую базу, налоговую ставку, налоговый оклад и производить отсрочку или рассрочку уплаты налога.

Налоговый оклад — вспомогательный элемент, характеризующий сумму налога, причитающуюся к уплате налогоплательщиком с одного объекта налогообложения.

Порядок и сроки уплаты налога — обязательный элемент, характеризующий законодательно установленные способы и сроки внесения налога его получателю. К возможным способам внесения налога относятся согласно ст. 58 НК уплата его в наличной и безналичной формах. Сроки уплаты налога (сбора) в соответствии со ст. 57 НК могут определяться:

- конкретной календарной датой;
- истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями;
- указанием на событие, которое должно произойти;
- указанием действия, которое должно быть совершено.

При расчете налоговой базы налоговым органом обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления. В настоящее время налоговые органы рассчитывают базу самостоятельно по следующим налогам: транспортному (для физических лиц), земельному, на имущество физических лиц.

Конкретный порядок и сроки уплаты устанавливаются применительно к каждому налогу: по федеральным — Налоговым кодексом РФ, по региональным — законами субъектов РФ, по местным — нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления.

Со срочностью налоговых платежей тесно связано понятие *недоимки* — суммы налога или сбора, не внесенной их получателю в установленные сроки. В этом случае на налогоплательщика налагаются штрафные санкции в виде *пени*. Данные понятия крайне важны для всех сторон налоговых правоотношений, но при этом возникает вопрос: являются ли они элементами налога? Думается, что к самостоятельным элементам их относить не следует, так как они раскрывают не внутреннее строение налога, а внешние аспекты его проявления, в частности призванные побуждать налогоплательщика к полной и своевременной реализации налогового обязательства.

Источник налога — факультативный элемент, характеризующий соответствующий экономический показатель налогоплательщика, за счет которого следует уплачивать налог. Источник налога (выручка, прибыль или доходы) не выбирается налогоплательщиком произвольно, а регламентируется законодательством о налогах и сборах.

Получатель налога — факультативный элемент, характеризующий субъекта, которому предназначается сумма налога. Такими субъектами являются государственные внебюджетные фонды и бюджеты различных уровней. Получатель налога может быть установлен как законодательством о налогах и сборах, так и бюджетным законодательством.

1.7. Сущность и классификация налоговых льгот

Вряд ли может вызвать сомнение утверждение, что налоговые льготы являются важным элементом любого налога или сбора, поэтому данный вопрос требует отдельного изучения. Однако отно-

шение в экономической литературе к их наличию, а главное — к множественности и в ряде случаев к безадресности применения совершенно неоднозначное.

Негативное отношение к ним обусловливается тем, что льготы являются прямым вычетом из налоговых поступлений, причитающихся государству, т.е. по сути это недополученные бюджетом средства. Следовательно, льготы воспринимаются как «зло», масштаб и результат действия которого необходимо минимизировать. Не случайно западные экономисты определяют налоговую льготу именно как *субсидирование* государством путем установления отдельным категориям налогоплательщиков более благоприятных условий налогообложения. Следует заметить, что во многих странах, придерживающихся данной точки зрения, использование налоговых льгот возможно лишь в исключительных случаях, при этом должно быть обоснованно и установлено законом.

Сторонники льгот настаивают на их значимой симулирующей функции, объективно необходимой для создания благоприятных условий развитию отдельных видов экономической деятельности, а также их социальной функции, предназначенной для снижения налогового бремени социально не защищенных слоев населения. Соответственно льготы воспринимаются как необходимое «добро», в значительной мере исправляющее этические пороки существующего социального и экономического неравенства в обществе.

Российское законодательство, по нашему мнению, пытается исходить из сочетания обеих изложенных выше позиций. Компромисс в данном случае обеспечивается установлением незначительного количества налоговых преимуществ, которые в Налоговым кодексе прямо поименованы как льготы, и введением в него значительно большего объема различного рода преференций, которые юридически никак не связываются со льготами, хотя ими фактически являются.

Как законодатель охарактеризовал налоговую льготу? Согласно ст. 56 НК «льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере».

Выделим законодательно установленные обязательные ***свойства (признаки)*** налоговых льгот (рис. 1.10).

1. *Законность установления налоговых льгот.* Налоговые льготы в соответствии со ст. 56 НК устанавливаются и отменяются: по феде-

ральным налогам и сборам — Налоговым кодексом РФ, по региональным — законами субъектов РФ, по местным — нормативно-правовыми актами органов местного самоуправления.

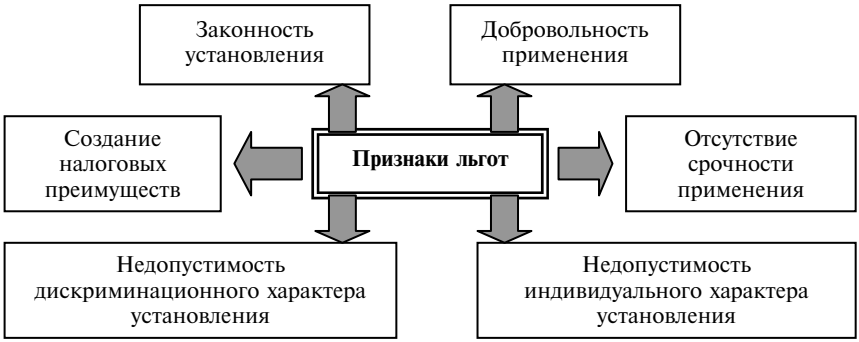


Рис. 1.10. **Обязательные признаки налоговых льгот**

2. *Недопустимость индивидуального* (*персонифицированного*) *характера установления льгот*. Данное положение раскрывается в ст. 56 НК: «Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера».

3. *Недопустимость дискриминационного характера установления льгот*. В соответствии со ст. 3 НК не допускается установление налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

4. *Добровольность применения льгот*, т.е. возможность свободного выбора налогоплательщиком — применять или не применять установленную льготу. Однако данное положение сформулировано в ст. 56 НК не в форме согласия, а в форме отрицания (отказа): налогоплательщики вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено Кодексом. Из такой формулировки следует, что налогоплательщику не нужно оповещать налоговый орган о своем согласии воспользоваться льготой, но необходимо определенным образом обозначить свой отказ, чтобы у него не возникала возможность предъявить в последующем требование о возврате (зачете) из бюджета переплаченных сумм налога в связи с неприменением льготы в отдельном налоговом периоде.

Крайне важным проявлением этого признака является *отнесение льготы к правам*, а не к обязанностям *налогоплательщика*. Со-

гласно ст. 21 НК налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах. Данное положение очень важно. Сам факт наличия льготы в законе не приводит к автоматическому ее использованию налогоплательщиком: ему для этого необходимо наличие соответствующих оснований. С другой стороны, это положение свидетельствует о том, что установленное право налогоплательщика не связано с получением какого-либо специального разрешения налогового органа. Если существует льгота и есть основания, тогда налогоплательщик вправе ею воспользоваться. Если же налоговый орган придерживается противоположного мнения, он вправе требовать от налогоплательщика в соответствии со ст. 31 НК пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

5. *Отсутствие срочности применения льготы.* Налоговый кодекс не устанавливает сроков, в течение которых налогоплательщик имеет право воспользоваться льготой. В связи с этим может возникнуть вопрос: теряет ли в дальнейшем право налогоплательщик при неиспользовании льготы в предыдущие налоговые периоды, если он не оповещал налоговый орган о приостановке использования льготы? Кодекс не дает ответа на данный вопрос, но при этом все неустранимые противоречия налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика (ст. 3). Следовательно, совершенно необоснованно говорить об утрате этого права, а необходимо рассматривать вопрос о том, что налогоплательщик не приостановил использование льготы и вправе возвратить переплаченную сумму налога. Следует заметить, что в налоговом законодательстве образца 1991 г. срочность применения льгот достаточно широко практиковалась, например освобождение от уплаты отдельных налогов на определенный срок для вновь создающихся малых предприятий. Однако современное законодательство целенаправленно уходит от практики установления срочности льгот.

6. *Создание налоговых преимуществ через предоставление льгот.* Данное свойство является одним из важнейших при определении сущности и состава льгот. На основании этого признака состав фактических льгот будет существенно шире их законодательно установленного состава. Рассмотрим данный аспект подробнее.

Большинством исследователей[1] подчеркивается сложившийся двойственный подход к определению состава льгот. В узком их

[1] См., например: *Николаев И., Шульга И., Артемьева С., Калинин А.* Экономика льгот // Общество и экономика. 2003. № 10.

восприятии в соответствии с «буквой закона» к налоговым льготам относят только те, которые выделены в НК как отдельный элемент налогообложения. Льготы таким образом выделены лишь в ЕСН (ст. 239 НК), госпошлине (ст. 333[35]—333[39] НК), земельном налоге (ст. 395 НК), налогах на имущество организаций и физических лиц. В расширенном их восприятии льготами считают установление законодательством любых налоговых преимуществ. В соответствии с таким подходом к льготам наряду с полными или частичными освобождениями от уплаты налога, имеющими легитимный статус льгот, следует относить пониженные, а в некоторых случаях и нулевые налоговые ставки, различные налоговые вычеты и необлагаемые минимумы, освобождение от обязанности налогоплательщика, отсрочку или рассрочку налогового платежа. Таким образом, с позиций расширенного понимания мы сознательно не привели еще один признак — *придание льготам этого статуса законом*.

По нашему мнению, такое расширенное понимание налоговых льгот более адекватно их фактическому проявлению, несмотря на то что не все из указанных ниже льгот имеют соответствующий статус. Такой подход более целесообразен также с позиций оценки потерь налоговых поступлений от их существования, так называемой цены льгот для государства. Узкое понимание льгот будет всегда приводить к существенному занижению такой цены, при этом не вызывая потребности в критическом анализе оценки эффективности их предоставления. Поэтому далее мы будем рассматривать льготы исходя именно из расширенного их понимания.

Классифицируем льготы по нескольким, с нашей точки зрения основным, классифицирующим признакам (рис. 1.11).

Заметим, что любая попытка классификации льгот в силу объективной неопределенности их состава обречена на некоторую критику. Используя расширенную трактовку льгот, следует ожидать возражений от оппонентов такого подхода, и наоборот. Но вместе с тем это отнюдь не праздное занятие, классификация льгот имеет не только сугубо теоретическое, но и важное практическое значение. В прикладном аспекте классификация позволяет проводить анализ налоговой системы на предмет перегруженности льготами, осуществлять различные оценки по группам льгот в сопоставлении с динамикой социально-экономических показателей.

➢ ***Классификация льгот по форме предоставления*** показывает значительное их разнообразие.

Льготные налоговые режимы — режимы, создающие более благоприятные условия налогообложения отдельным категориям налогоплательщиков, отвечающим установленным критериям, оп-

Рис. 1.11. **Основные классификации налоговых льгот**

ределенным видам экономической деятельности или отдельным территориальным образованиям. К ним следует относить *специальные налоговые режимы*, а также *режимы свободных и особых экономических зон*. Следует отметить безусловную целесообразность отнесения этих зон к льготам, несмотря на регулирование данного вопроса не налоговым, а иным законодательством. По поводу спецрежимов, как ни странно, в научной литературе не сложилось единого мнения о том, являются ли они льготой. Думается, что снижение налоговой нагрузки на субъектов, использующих эти режимы, и добровольность использования позволяют в полной мере классифицировать их как льготы. Однако это относится не ко всем режимам — отсутствие признака добровольности, например, в системе ЕНВД не позволяется причислить эту систему к льготным режимам.

Установление определенных критериев является своеобразным барьером для ограничения возможности использования льготных режимов, повышения целевого характера их применения. Такие критерии могут формулироваться по отдельным параметрам или их совокупности. Чаще всего к этим параметрам относят легко отслеживаемые показатели, например численность работающих, размер выручки, долю целевой продукции в общем объеме производства.

Освобождения — льготы, выводящие полностью или частично из-под налогообложения определенные категории налогоплательщиков или налогоплательщиков, отвечающих установленным критериям. *Освобождения по категориям* основываются на законодательном установлении определенных категорий лиц, в отношении которых могут применяться нормы полного или частичного их освобождения от обязанностей налогоплательщиков либо иные налоговые преференции. Примером может служить установление для инвалидов I—III групп освобождения от уплаты ЕСН с сумм выплат в размере 100 тыс. руб., для инвалидов I и II групп — 50% освобождения от уплаты госпошлины. При установлении таких адресных освобождений законодатель ориентируется на поддержку наименее трудоспособной части населения либо на стимулирование результативности наиболее выдающихся представителей отдельных профессий, определяющих имидж страны: спортсменов, деятелей культуры, науки.

При рассмотрении формы освобождения отдельных категорий налогоплательщиков следует выделить такую ее разновидность, как *налоговый иммунитет*. Данная форма имеет глубокие исторические корни, когда привилегированные слои населения (члены королевских семей, духовенство, дворянство) освобождались от налогообложения. В настоящее время превалирует иммунитет дипломатического характера, когда освобождения предоставляются в соответствии с условиями международных договоров и конвенций и иммунитет определяется исключительными национальными интересами. В частности, в ряде стран налоговым иммунитетом обладают музеи, театры, благотворительные фонды, академии наук.

Налоговые освобождения по критериям основываются на законодательном установлении определенных параметров, которым должен соответствовать налогоплательщик для возможности использования соответствующей льготы. Примером освобождения от обязанностей налогоплательщика по установленным критериям может служить НДС, где предусмотрена такая льгота в отношении любых лиц, если они отвечают требованиям непревышения за три предше-

ствующих последовательных календарных месяца суммы выручки от реализации (без НДС) в совокупности 2 млн руб.

Изъятия — это льготы, выводящие из-под налогообложения определенные части объекта налогообложения. Такие изъятия встречаются практически в любом налоге, однако не все из них можно охарактеризовать как льготы. Некоторые изъятия — исключения (освобождения) отдельных частей объекта налогообложения не являются льготами, поскольку обусловливаются определением сферы действия самого налога. Например, вряд ли можно признать льготой освобождение от НДС операций по организации тотализаторов и других основанных на риске игр организациями и индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса (п. 3 ст. 149 НК), поскольку здесь речь идет не о создании преференций для этих лиц, а об избежании двойного налогообложения в связи с применением ими налога на игорный бизнес. В то же время освобождение от НДС операций по реализации жилых домов, жилых помещений, а также долей в них, без сомнения, является льготой, призванной стимулировать рынок жилья. Выделить из всего многообразия изъятия льготного характера порой не так просто, это требует профессионализма в первую очередь для правильного определения цели установления того или иного изъятия.

Вычеты — это льготы, позволяющие в определенных случаях уменьшать величину налоговой базы. Вычеты могут основываться на документально подтвержденных расходах, уменьшающих налоговую базу, но могут основываться и на установлении заранее известного размера, не требующего расходного подтверждения, в отношении определенных категорий налогоплательщиков. Вычеты могут быть также лимитированными, т.е. принимаемыми в установленных пределах, и нелимитированными, т.е. принимаемыми без ограничения.

Безусловно, не все вычеты из налоговой базы могут трактоваться как льготы. Так, профессиональные вычеты по НДФЛ вряд ли следует считать льготой, ведь они по своей сути отражают не что иное, как особый порядок отнесения на расходы определенной части доходов особых категорий налогоплательщиков. Частные нотариусы и другие категории получают доходы не как организации (тогда можно было бы обложить их налогом на прибыль), а как частные лица, но в результате предпринимательской деятельности, предполагающей наличие расходов. Отследить и регламентировать эти расходы порой достаточно проблематично, поэтому их просто нормируют в процентном соотношении от суммы доходов.

Скидки — это льготы, позволяющие в определенных законом случаях использовать пониженные или нулевые налоговые ставки.

Во-первых, такие понижения, а в некоторых случаях даже нулевые ставки устанавливаются для определенных категорий налогоплательщиков. Например, допускается частичное уменьшение ставки госпошлины, по налогам на имущество, на прибыль организаций в зависимости от категорий налогоплательщиков. Во-вторых, скидки устанавливаются по отдельным элементам (видам) объектов налогообложения, имеющих, как правило, социальную значимость. Например, пониженная 10%-ная ставка по НДС применяется в отношении реализации товаров первой необходимости, нулевые ставки сборов за объекты животного мира и водных биоресурсов устанавливаются в случаях использования этих объектов в социальных целях: охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека и др.

Вместе с тем следует отметить, что не во всех случаях скидка является льготой. Характерным примером сочетания скидок льготного и нельготного характера являются случаи применения нулевой ставки по НДС. Так, если реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования дипломатическими представительствами, а также для личного пользования их персонала, включая поживающих вместе с ними членами семей, безусловно, является льготой, то применение нулевой ставки к реализации товаров на экспорт льготой не назовешь: экспортируемые товары принято в мировой практике «очищать» от НДС страны-производителя, чтобы затем обложить ее налогами по нормам и правилам страны потребления.

И наконец, последняя группа — льготы, позволяющие в установленном законом порядке получать преимущества по изменению сроков уплаты налога. Здесь выделяют несколько форм: отсрочку, рассрочку, налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит, налоговые каникулы.

Под *отсрочкой* следует понимать перенос компетентными органами срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований с последующим единовременным погашением налогоплательщиком суммы задолженности. Под *рассрочкой* понимают перенос компетентными органами срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований с поэтапным погашением, т.е. разбиение суммы налога на определенные части с установлением сроков уплаты этих частей.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований. Эта форма очень схожа с отсрочкой, но в отличие от отсрочки, оформляемой в форме решения компетентного органа, предусматривает договорную

основу с налогоплательщиком, возможными сроками переноса, особый порядок погашения суммы задолженности и в необходимых случаях процентов, иную — более повышенную — процентную ставку, а также различие круга оснований, по которым возникает возмездный характер кредита. С 1 января 2007 г. налоговый кредит в нашей стране не предоставляется.

Инвестиционный налоговый кредит — изменение срока уплаты налога при наличии соответствующих оснований, предоставляющее возможность налогоплательщику в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Данная форма схожа с рассрочкой, но отличается от нее договорной основой с налогоплательщиком, более растянутыми сроками переноса платежей, исключительно возмездным характером кредита, более повышенными процентами.

В зависимости от оснований предоставления отсрочка, рассрочка и налоговый кредит могут быть беспроцентными, а могут предусматривать начисление процентов исходя из долевого соотношения от ставки рефинансирования ЦБ РФ. В инвестиционном налоговом кредите всегда начисляются проценты по ставке не менее одной второй и не более трех четвертых ставки рефинансирования. В случаях возмездного характера возникает закономерный вопрос: являются ли эти формы изменения сроков уплаты налога льготами? Без сомнения, они являются льготами, конечно же при условии, что процентные ставки за пользование различными формами изменения сроков уплаты ниже рыночных, т.е. у налогоплательщика возникает определенное преимущество.

Налоговые каникулы — льгота, предусматривающая полное освобождение от уплаты налога на определенный законом срок. Налоговым законодательством в настоящее время эта форма не предусматривается, поэтому подробно мы ее рассматривать не будем.

Данная классификация льгот — по форме предоставления — представляется нам основной.

➢ ***Классификация в зависимости от привязки к элементам налогообложения*** во многом дублирует ее. Здесь следует выделить льготы, не имеющие привязки, — это исключительно льготные налоговые режимы и имеющую такую привязку — все остальные рассмотренные выше льготы, нацеленные на создание определенных преимуществ при определении какого-либо элемента налогообложения (см. рис. 1.11).

➢ ***Классификация льгот по принадлежности к уровню управления ими*** подразделяет все льготы на *федеральные, региональные* и *мест-*

ные, т.е. предоставляемые соответствующими уровнями. Данная классификация тесно коррелирует с аналогичной классификацией налогов, так как по федеральным, региональным и местным налогам предусматриваются права соответствующих уровней правления по установлению налоговых льгот, оснований и порядка их применения в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Однако эта корреляция не полная. Так, по федеральному налогу на прибыль организаций субъектам РФ предоставляется право понизить ставку, зачисляемую в их бюджеты, вплоть до четырех процентных пунктов. По федеральным специальным налоговым режимам также предусматриваются определенные права субъектов РФ по изменению отдельных их элементов, которые в определенных случаях могут рассматриваться как налоговые льготы. Данная классификация очень важна для оценки цены вводимых льгот для каждого уровня правления.

➢ ***Классификация льгот по субъекту предоставления*** подразделяет их на льготы, предоставляемые исключительно хозяйствующим субъектам или физическим лицам либо всем без исключения. Она позволяет разграничить их в соответствии с природой дохода: во-первых, на льготы, предоставляемые юридическим и физическим лицам при получении ими предпринимательского дохода, и, во-вторых, на льготы, предоставляемые физическим лицам при получении ими трудового дохода. Это положение касается и разграничения льгот по природе имущества, владение которым осуществляется в предпринимательских либо в личных целях, а также по природе потребления, осуществляемого в предпринимательских либо в личных целях.

В соответствии с таким разграничением данная классификация льгот имеет совершенно другое целевое предназначение. Она крайне важна для оценки и сопоставления льгот (потерь государственного бюджета), характеризующихся экономической направленностью, т.е. призванных стимулировать определенные формы и виды предпринимательской деятельности, и льгот, имеющих социальную направленность, т.е. призванных уменьшить социальный дискомфорт малообеспеченных и наименее трудоспособных категорий граждан.

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается сущность основных признаков налогов?
2. Каковы схожие черты и различия в понимании налогов и сборов?
3. Какова сущность основных функций налогов?

4. Какие основные экономические принципы используются в сфере налогообложения?
5. Какие основные юридические принципы применяются в сфере налогообложения?
6. Какие основные организационные принципы используются в сфере налогообложения?
7. Какие основные классификации налогов существуют в сфере налогообложения?
8. В чем сущность обязательных, факультативных и вспомогательных элементов налога?
9. Какова сущность обязательных признаков налоговых льгот?
10. Какие основные классификации налоговых льгот используются в сфере налогообложения?

2 Налоговая система и налоговая политика государства

Налоги для государства то же, что парус для корабля. Они служат тому, чтобы скорее ввести его в гавань, а не тому, чтобы завалить его своим бременем или держать всегда в открытом море и чтоб, наконец, потопить его.

Екатерина II, российская императрица

2.1. Понятие и теоретические характеристики налоговой системы

В условиях рыночных отношений и особенно в переходный к рынку период налоговая система является основой механизма государственного регулирования экономики. Эффективное функционирование всего хозяйственного комплекса страны зависит от того, насколько правильно и гибко построена ее налоговая система.

Важно определить, какой смысл вкладывается в понятие «налоговая система».

Понятие «налоговая система» было впервые введено Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1. Согласно ст. 2 Закона «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее — налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему». Данное определение имеет две отличительные о с о б е н н о с т и.

Во-первых, в налоговую систему были включены не только перечень налогов (в классическом их понимании) и сборов налогового характера, подлежащих внесению в обязательном порядке в бюджет и внебюджетные фонды, но и различные целевые, лицензионные и прочие сборы, не являющиеся налоговыми платежами. Таким образом, законодатель, разграничивая понятия налога, сбора, пошлины и платежей неналогового характера, тем не менее осознанно предлагал под налоговой системой понимать всю совокупность обязательных финансовых платежей и различных изъятий в пользу государства.

Во-вторых, налоговая система характеризовалась, по сути, как простая совокупность этих обязательных платежей без выделения различных ее элементов, не говоря уже об установлении между ними взаимосвязи и взаимозависимости. Таким образом, законодатель отождествлял один из элементов системы (налоги, сборы, пошлины) с самой налоговой системой.

Не случайно поэтому данное законодательное определение «налоговая система» с момента своего официального опубликования

постоянно подвергалось критике со стороны как правоведов и экономистов, так и практических работников налоговых органов. Стержнем критики являлась ограниченность законодательного подхода к пониманию налоговой системы, а также стремление искусственно «пристегнуть» платежи неналогового характера к налоговым платежам, т.е. объединить разнохарактерные платежи общим названием «налог».

В качестве альтернативы предлагалось множество других определений, основными отличиями которых были более расширенное толкование данного понятия и стремление определить совокупность налоговых платежей в качестве важного, но лишь одного из входящих в налоговую систему элементов.

В целом приходится констатировать, что данная проблема характеризуется, вплоть до настоящего времени, существенной методологической непроработанностью. Определение понятия «налоговая система», существовавшее ранее на легитимной основе, непонятно почему в аналогичной ст. 2 НК было подменено термином «система налогов и сборов». Такая подмена логически вытекает из искусственно зауженного смысла налоговой системы, раскрытого еще в законодательстве 1991 г. При этом может возникнуть справедливый вопрос: а существует ли у нас сейчас налоговая система? Заметим, что при схожих проблемах методологического характера в ст. 6 Бюджетного кодекса РФ все-таки закрепляется легитимный статус бюджетной системы страны. Здесь, конечно же, могут возникать споры относительно сущности понятия бюджетной системы, но не возникает проблем относительно ее существования.

Заметим, что существование налоговой системы объективно, оно не должно зависеть от юридических коллизий. Следовательно, данное понятие можно и нужно изучать. Попробуем подойти к нему с позиций теории систем, которая со второй половины XX в. стала играть решающую роль в современной науке. Один из основоположников данной теории Р. Акофф[1] понимает под конкретной системой множество взаимосвязанных элементов, представляющее собой определенную целостность, причем по крайней мере два элемента являются объектами.

В данном ракурсе, по нашему мнению, налоговую систему следует характеризовать не с позиций условий налогообложения, так называемого процессного подхода, а путем выделения элемен-

[1] *Акофф Р.* Акофф о менеджменте. СПб.: Питер, 2002.

тов (подсистем), имеющих наиболее значимые функциональные взаимосвязи. Для этого предлагается выделить такие подсистемы, каждая из которых будет иметь внутреннюю логическую завершенность (самостоятельность) и функциональную определенность. При таком подходе элементами налоговой системы будут, например, не уплата налогов и налоговый контроль, т.е. предмет налогообложения, а механизм налогового администрирования. Таким образом, с позиций субъектно-объектного подхода в налоговой системе можно выделить два элемента субъектного характера (налоговые администрации и налогоплательщиков) и два элемента объектной направленности (законодательство и сами налоги). Схематично состав элементов представлен на рис. 2.1.

Налоговая система — это основанное на определенных принципах целостное единство взаимосвязанных и взаимозависимых ее элементов: законодательства о налогах и сборах, совокупности налогов и сборов, плательщиков налогов и сборов, налоговых администраций.

Логическим завершением данного определения является очевидный вывод о том, что налоговую систему ни в коем случае нельзя отождествлять с системой налогов.

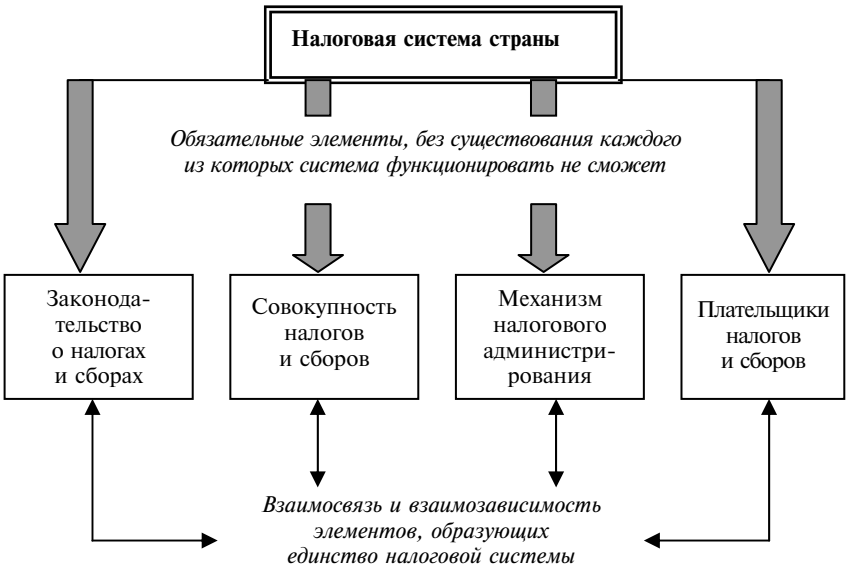


Рис. 2.1. **Состав обязательных элементов налоговой системы**

Построение налоговой системы характеризуется наиболее значимыми функциональными внутренними взаимосвязями между ее элементами. Каковы эти взаимосвязи? Схематично они представлены на рис. 2.2.

Рис. 2.2. **Основные взаимосвязи между элементами налоговой системы**

Одним из основных условий эффективного функционирования любой системы является требование о том, что поведение каждого элемента может повлиять на функционирование ее в целом, но не может сделать это независимо от других элементов. Данное условие реализуется в налоговой системе в полной мере. Было бы ошибочным считать, что влияния, а также взаимосвязи ориентированы преимущественно от законодательства к налогам и далее к налогоплательщикам. Нет, налогоплательщики будут маневрировать своими обязанностями без включения ресурсов системы налогового

администрирования, которое, в свою очередь, должно функционировать строго в соответствии с нормами и правилами, формируемыми нормативно-правовой базой, т.е. объектными элементами налоговой системы, иначе велика вероятность трансформации ее в систему налогового произвола. Таким образом, в налоговой системе должна проявляться определенная подчиненность субъектных элементов (налоговых администраций и налогоплательщиков) объектным элементам (законодательству, налогам).

Налогоплательщики могут в некоторой степени оказывать обратное воздействие на другие элементы налоговой системы, в частности обжаловать решения налоговых администраций, через избирательное право косвенно влиять на законодательство, трактовать все законодательные неясности в свою пользу, но они, безусловно, занимают наиболее подчиненное положение. Это обусловливается основным признаком налога — его обязательностью и доминирующей функцией налогового платежа — фискальной.

Наиболее значительное обратное влияние на законодательную базу оказывает налоговое администрирование, которое в процессе функционирования выявляет несоответствия и нестыковки налогового законодательства.

Налоговая система подвержена постоянному изменению под действием как внутри-, так и внешнесистемных факторов (воздействий), т.е. она является не статической, а *динамической системой*.

Налоговая система РФ строится по территориальному принципу и состоит из т р е х у р о в н е й в зависимости от уровня управления процессом налогообложения: *федеральный* (на уровне РФ), *региональный* (на уровне республик в составе РФ, краев, областей, городов федерального значения) и *местный* (на уровне муниципальных образований). В связи с этим может возникнуть вопрос: можно ли рассматривать дробность налоговой системы страны по территориям? Думается, что такой подход не имеет под собой научной основы. В рамках территориальных образований на уровне субъектов и муниципалитетов нельзя выделять самостоятельные налоговые системы, так как они не будут отвечать всем ее свойствам и организационным принципам, в первую очередь принципу единства. Следовательно, налоговая система страны должна отвечать свойству целостности (неделимости) территориального построения.

Классификации налоговых систем в зависимости от различных показателей представлены на рис. 2.3.

➢ ***В зависимости от уровня налоговой нагрузки*** на экономику страны налоговые системы можно подразделить следующим образом:

- *либерально-фискальные*, обеспечивающие налоговые изъятия с учетом платежей социального характера до 30% ВВП; к этой группе относятся налоговые системы США, Австралии, Португалии, Японии и большинство стран Латинской Америки;
- *умеренно фискальные*, с уровнем налогового бремени от 30 до 40% ВВП; данную группу составляют налоговые системы большинства стран, в частности Швейцарии, Германии, Испании, Греции, Великобритании, Канады и России;
- *жестко фискальные*, позволяющие перераспределять посредством налогов более 40% ВВП; такой уровень изъятий обеспечивают налоговые системы Норвегии, Нидерландов, Франции, Бельгии, Финляндии, Дании, Швеции.

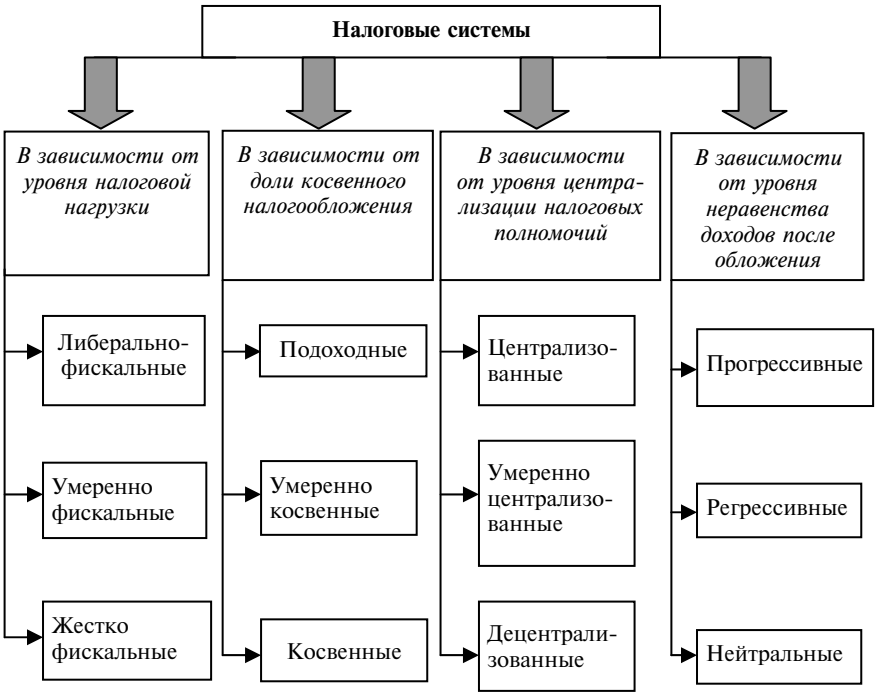


Рис. 2.3. **Основные классификации налоговых систем**

➢ ***В зависимости от доли косвенного налогообложения*** налоговые системы можно подразделить так:

- *подоходные*, делающие основной акцент на обложении доходов и имущества, в которых доля поступлений от косвенных

налогов не превышает 35% совокупных налоговых доходов; это налоговые системы большинства англосаксонских стран — США, Канады, Великобритании, Австралии;

- *умеренно косвенные*, равномерно распределяющие налоговую нагрузку на обложение доходов и потребления, в которых доля косвенных налогов составляет от 35 до 50% совокупных налоговых доходов; данную группу составляют налоговые системы развитых стран Европы — Германии, Франции, Италии и др.;
- *косвенные*, делающие основной акцент на обложении потребления, в котором косвенные налоги обеспечивают более 50% совокупных налоговых доходов; такой уровень косвенного обложения обеспечивают, как правило, налоговые системы развивающихся стран — Аргентины, Бразилии, Мексики, Индии, Пакистана; к этой же группе относится и налоговая система России.

➢ ***В зависимости от уровня централизации налоговых полномочий*** налоговые системы классифицируются следующим образом:

- *централизованные*, наделяющие федеральный уровень управления подавляющим большинством налоговых полномочий и обеспечивающие долю налоговых доходов этого уровня более 65% консолидированных налоговых поступлений; такой уровень централизации обеспечивают налоговые системы Франции, Нидерландов, Австрии и России;
- *умеренно централизованные*, наделяющие все уровни управления значимыми налоговыми полномочиями и обеспечивающие долю налоговых доходов федерального уровня от 55 до 65% консолидированных налоговых поступлений; данную группу составляют налоговые системы Австралии, Германии, Индии;
- *децентрализованные*, наделяющие нижестоящие уровни правления более значимыми налоговыми полномочиями и обеспечивающие долю налоговых доходов федерального уровня до 55% консолидированных налоговых поступлений; к этой группе относятся налоговые системы США, Канады, Дании.

➢ ***В зависимости от уровня экономического неравенства доходов после их налогообложения*** налоговые системы можно разделить так:

- *прогрессивные*, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, сокращается; данную группу составляют налоговые системы практически всех развитых и развивающихся стран;

- *регрессивные*, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, возрастает; примеры построения таких налоговых систем нам неизвестны.
- *нейтральные*, если после уплаты налогов экономическое неравенство налогоплательщиков, оцениваемое по их доходам, остается неизменным; сюда можно отнести налоговую систему России.

Данные классификации представлены как основные, но они, безусловно, не исчерпывают всего многообразия классифицирующих показателей. В частности, нередко используется классификация по экономическому показателю соотношения налоговых доходов от внутренней и внешней торговли.

Таким образом, российскую налоговую систему можно классифицировать как *умеренно фискальную, косвенную, централизованную, нейтральную.*

2.2. Налоговая политика государства: сущность, цели и формы

В течение XX в. наблюдалось усиление регулирующей роли государства в развитии экономики, сопровождающееся беспрецедентным увеличением государственных расходов и соответственно доли финансов, перераспределяемых посредством налогов. Вместе с тем эффективная реализация новой роли государства в экономике в настоящее время уже немыслима без научно обоснованной и понятной простым налогоплательщикам государственной налоговой политики.

Налоговая политика — это составная часть социально-экономической политики государства, ориентированная на формирование такой налоговой системы, которая будет стимулировать накопление и рациональное использование национального богатства страны, способствовать гармонизации интересов экономики и общества, и тем самым обеспечивать социально-экономический прогресс общества.

При анализе налоговой политики необходимо различать такие понятия, как «субъекты налоговой политики», а также ее «цели», «методы» и «формы».

Субъектами государственной налоговой политики являются различные уровни управления, обладающие налоговым суверенитетом в пределах полномочий, установленным налоговым законодательством, и имеющие возможность воздействовать на экономи-

ческие интересы налогоплательщиков. Состав субъектов налоговой политики определяется типом государственного устройства (унитарным, федеративным) и соответственно дифференциацией уровней правления. В РФ такими субъектами являются уровни правления: федеральный, региональный и местный. Масштаб влияния их на государственную налоговую политику в целом определяется уровнем децентрализации налоговых полномочий, набором методов, используемых в практической реализации налогового федерализма. Как правило, субъекты налоговой политики имеют полномочия по установлению особенностей исчисления налоговой базы, налоговых ставок и состава льгот в отношении тех перечней налогов, которые закреплены за каждым субъектом налоговым законодательством.

Соотношение значимости налогов, входящих в перечни федеральных, региональных и местных налогов, в первую очередь фискальной значимости их налоговых баз, и определяет масштаб влияния каждого субъекта на государственную налоговую политику в целом. Доминирующее влияние оказывает Федерация, которая, кроме того, имеет полномочия и по установлению самих перечней налогов. Значительно меньшее воздействие оказывают законодательные органы субъектов РФ, еще меньшее — представительные органы местного самоуправления. На федеральном уровне активными субъектами налоговой политики являются Президент РФ, Федеральное Собрание РФ, Правительство РФ.

Выбор конкретных форм и методов определяется теми *целями*, которые ставит перед собой государство, разрабатывая и реализуя налоговую политику. Среди них выделяют цели, представленные на рис. 2.4.

Следует заметить, что фискальные цели всегда были превалирующими — основными. Другие цели, хотя и крайне значимы для государства, имеют все же второстепенный характер. Это объясняется тем, что фискальная функция считается основной в налогообложении, все остальные функции вторичны. Указанные второстепенные цели являются основными в соответствующей политике государства — социальной, экономической, экологической, внешней, для которых налоговая политика только один из методов их реализации, причем косвенных.

Объективность дифференциации целей на основную и второстепенные нередко приводит к проявлению *двойственного характера* налоговой политики, когда приоритетная реализация каких-либо целей происходит в ущерб другим. Причем основные (фискальные) цели не всегда бывают приоритетными. Так, например, приоритетная реализация экономических целей налоговой поли-

Рис. 2.4. **Цели государственной налоговой политики**

тики за счет значительного снижения налогового бремени на экономику приводит к ущемлению фискальных целей. Ликвидация прогрессивного налогообложения доходов населения способствует реализации экономических и фискальных целей в ущерб социальным. Увеличение налоговых платежей экологической направленности позволяет реализовать экологические и фискальные цели, но при этом снижает ценовую конкурентоспособность продукции, т.е. ущемляет экономические и международные цели. Таких примеров противоречивости целей множество. Устранение двойственного характера, т.е. формирование непротиворечивой налоговой политики, — крайне сложная, подчас практически невыполнимая задача. Это тот

долгосрочный ориентир, к которому должно стремиться государство, разрабатывая концепцию налоговой политики.

Концепция (доктрина) налоговой политики — это принципиальное решение относительно архитектуры построения или реформирования налоговой системы страны.

Стратегия налоговой политики направлена на реализацию перспективных целей и решение долгосрочных задач, связанных с построением или реформированием налоговой системы страны в русле выработанной концепции. Такая стратегия разрабатывается на длительную перспективу и, по сути, является воплощением концепции налоговой политики. Для повышения обоснованности и реализуемости эта стратегия должна быть согласована и увязана с соответствующей бюджетной, экономической, социальной, экологической и международной стратегиями страны. Стратегия налоговой политики в нашей стране определяется Президентом РФ, Федеральным Собранием и Правительством РФ.

Тактика налоговой политики направлена на реализацию текущих целей и решение краткосрочных задач, связанных с управлением налоговой системой, трансформацией отдельных ее элементов в русле выработанной стратегии. В связи с этим тактика налоговой политики должна быть органично увязана со стратегией и являться, по сути, механизмом реализации выбранной концепции и соответствующей стратегии. Тактика налоговой политики определяется Правительством РФ, в том числе профильными министерствами и федеральными агентствами, представительными органами субъектов РФ и местного самоуправления.

В зависимости от целей налоговой политики, признаваемых на данном этапе социально-экономического развития страны приоритетными, используют ту или иную форму этой политики. В мировой практике сложились три основные модели налоговой политики (рис. 2.5).

➢ *Политика максимальных налогов* характеризуется практикой установления максимального числа налогов и повышением их ставок, сокращением числа льгот, что приводит к увеличению налогового бремени на экономику. Эта политика используется, как правило, в двух случаях. Во-первых, она популярна в период экономических кризисов или военных действий, когда необходимо существенно повысить мобилизацию финансовых ресурсов в государственный бюджет, увеличить объем госзакупок и инвестиций в определенные сектора экономики военного назначения, уменьшая социальные расходы. Приоритетом в данном случае являются фискальные цели, остальные цели второстепенны. Подобная политика проводилась в России в начале 1990-х гг. Во-вторых, эта политика

находит применение и в мирное (некризисное) время. Так бывает, например, в развитых Скандинавских странах, когда высокий уровень налоговой нагрузки сопровождается беспрецедентно высокими социальными расходами. В такой политике приоритетными выступают уже фискальные и социальные цели.

Рис. 2.5. **Модели налоговой политики**

➢ *Политика экономического развития* характеризуется практикой установления минимальной налоговой нагрузки на экономику. Снижение налоговых доходов бюджета сопровождается сокращением государственных инвестиций и значительным уменьшением социальных расходов. Существенно ослабляя налоговый прессинг на производителей, сохраняя определенный объем инвестиционных программ, данная политика ориентирована на стимулирование экономической активности бизнеса и применяется, как правило, в период экономического спада, дабы предотвратить наступление экономического кризиса. Подобная модель налоговой политики эффективно использовалась в США в 1980-х гг. администрацией Р. Рейгана и потому получила название «рейганомики». Приоритетными в данной политике выступают экономические цели.

➢ *Политика разумных налогов* является определенным компромиссом между двумя вышеупомянутыми формами и характеризуется достаточно сбалансированным уровнем налоговой нагрузки, по-

зволяющей не подавлять развитие экономики и при этом поддерживать значимый объем социальных расходов. Использование такой политики характерно в период стабильного экономического роста. Приоритетность целей данной политики рассредоточена между фискальными, экономическими и социальными целями.

Чаще всего данные модели налоговой политики используются не в чистом виде, а в различном их сочетании, когда какая-либо из них является превалирующей.

В зависимости от целей, избранных приоритетными, и соответствующей формы используют тот или иной ***метод налоговой политики*** или *их совокупность*. Из арсенала современной мировой практики можно выделить следующие методы:

- регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения;
- регулирование соотношения федеральных, региональных и местных налогов;
- регулирование отраслевой налоговой нагрузки, перенос нагрузки с одних категорий налогоплательщиков на другие;
- регулирование соотношения пропорциональных и прогрессивных ставок налогов и степени их прогрессии;
- регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций, вычетов, скидок и изъятий из налоговой базы;
- регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов.

Поставленная цель может достигаться альтернативным или параллельным применением определенных методов с приданием им соответствующей направленности в сторону повышения или уменьшения соотношения, состава и т.д. Например, одна из социальных целей — сглаживание неравенства в уровнях доходов различных групп населения — может решаться либо отказом от «плоской шкалы» и увеличением прогрессии ставок подоходного налога, либо увеличением числа налоговых льгот, вычетов, различных изъятий, ориентированных для населения с низкими доходами, и т.д. Для того чтобы сделать правильный выбор в пользу того или иного метода, необходимо сначала оценить эффективность применения каждого метода и далее на основе сравнительного анализа аргументировано сделать этот выбор.

Для оценки *эффективности налоговой политики* в целом или отдельного ее метода более пригоден подход через оценку результатов и их соответствие поставленным целям. Критерием оценки эффективности в данном случае является приближение достигаемого ре-

зультата к заявленной цели. Сравнительная оценка эффективности альтернативных методов на этапе их выбора усложняется необходимостью квалифицированного прогнозирования и моделирования этих результатов. Вместе с тем объективная оценка полученных результатов по факту реализации какого-либо метода налоговой политики не менее сложна. П р о б л е м ы здесь следующие.

Во-первых, искомый результат может быть получен в результате применения не только определенного метода налоговой политики, но и сопряженного применения методов других политик. Действительно, когда ставится какая-либо социально-экономическая цель, то практически всегда для ее достижения задействуется кроме налоговых мер дополнительный арсенал методов соответствующей направленности. При этом вычленить в получаемом результате исключительно эффект применения мер налогового характера практически невозможно. Объективность существенно повышается только при оценке соответствия результатов заявленным фискальным целям, так как в других политиках фискальные цели не присутствуют, то сопряжением различных эффектов можно пренебречь. Таким образом, двойственный характер целей налоговой политики обусловливает также различную объективность оценки ее эффективности.

Во-вторых, при оценке степени достижения полученных результатов заявленным целям должны анализироваться не только действенность самих методов, но и правильность целей. Если поставлена ошибочная цель, противоречащая общему характеру проводимой налоговой политики и комплексу уже реализуемых мер, то это может привести к негативным результатам, несмотря на высокую эффективность используемого отдельно взятого метода. Например, неоднократно ставилась цель борьбы с налоговыми льготами и применялся метод уменьшения масштаба их применения, но результат при этом оставался отрицательным — количество льгот не уменьшается. Соответственно винить нужно не метод, а цель, которая должна быть заявлена иначе: как реализация принципа равенства налогообложения и придание льготам стимулирующего характера. Тогда и методы были бы выбраны другие, и результат был бы иной.

Следует заметить, что процедура оценки эффективности заявляемых целей, выбираемых форм и методов до сих пор не стала обязательным элементом налоговой политики. Причина проста: в реформировании российской налоговой системы сохраняется ориентация на сам процесс как самодостаточный элемент налоговой политики, а не на результат. Преобладают разрозненные качествен-

ные оценки, а не объединенные в систему качественные и количественные критерии, подлежащие непрерывному мониторингу.

Практическая реализация государственной налоговой политики осуществляется через налоговый механизм. Схематичное видение подчиненности формируемого налогового механизма реализуемой налоговой политики представлено на рис. 2.6.

К сожалению, данное понятие также законодательно не регламентировано. По нашему мнению, ***налоговый механизм*** представляет собой систему правовых норм и организационных мер, определяющих порядок управления налоговой системой страны и ее функционирования. Фундаментом для построения налогового механизма является налоговое законодательство, устанавливающее конкретные субъекты, ответственные за реализацию функций управления налоговой системой страны, саму совокупность налогов и сборов, субъектный состав налоговых правоотношений, конкретные алгоритмы реализации функций этого механизма. Данные функции и их содержание обусловливаются сущностью и функциями самих налогов, они ориентированы на обеспечение эффективного функционирования налоговой системы.

Рис. 2.6. **Взаимосвязь налоговой политики и налогового механизма страны**

Для налогового механизма нашей страны характерны следующие основные функции:

1) *функция управления* — организация деятельности государственных органов, непосредственно отвечающих за формирование процесса управления налоговой системой страны; эта функция одна из наиважнейших: того, насколько эффективно она реализуется, во многом зависит эффективность реализации остальных функций, которые зачастую даже рассматриваются как подфункции управления, и функционирования налогового механизма в целом;

2) *функция планирования* — организация деятельности финансовых и налоговых органов по определению на заданный временной период экономически обоснованного размера поступлений налогов в соответствующий бюджет и мобилизации своих усилий для увеличения этих поступлений;

3) *функция регулирования* — организация деятельности финансовых и налоговых органов по оценке результатов изменения налогового законодательства и оперативному вмешательству в процесс обеспечения доходной части бюджета, а также по предоставлению налогоплательщикам отсрочек, рассрочек, налоговых кредитов и по применению налогоплательщиками льгот, вычетов, освобождений и других преференций;

4) *функция контролирования* — организация деятельности налоговых органов по регистрации налогоплательщиков и контролю за их финансово-хозяйственной деятельностью, в организации деятельности налоговых и правоохранительных органов по выявлению и пресечению нарушений налогового законодательства;

5) *функция принуждения* — организация деятельности налоговых, правоохранительных и иных органов по принудительному исполнению обязанностей налогоплательщиков;

6) *функция информирования* — организация деятельности налоговых и иных органов по доведению до налогоплательщиков информации о действующих налогах и сборах, порядке их исчисления, сроках уплаты и иной, необходимой им для своевременного и полного исполнения своих обязанностей;

7) *функция консультирования* — организация деятельности финансовых и налоговых органов по разъяснению налогоплательщикам положений налогового законодательства, практическое применение которых вызывает у них затруднения.

Если исходить из определения представленных выше функций, то видно, что субъектный состав налогового механизма достаточно широк. К *субъектам налогового механизма* следует относить не только налоговые органы, но и финансовые, правоохранительные, таможенные органы, а также самих налогоплательщиков, всех тех,

кто законодательно наделен правами и обязанностями в сфере налогов и налогообложения.

2.3. Сущность и основные аспекты налоговых реформ

Нет необходимости доказывать, что успешность перехода экономики и общества к устойчивому развитию — доминирующей концепции мирового развития в XXI в. — в значительной степени определяется качеством построения налоговой системы и эффективностью функционирования налогового механизма страны. Достижение этих характеристик обеспечивается в результате налоговой реформы.

Вначале следует определить смысловую нагрузку термина «налоговая реформа». Зачастую под налоговой реформой понимают проводимые изменения налоговой системы страны, направленные на совершенствование ее отдельных элементов. Такая трактовка вряд ли приемлема, ведь изменение отдельных элементов характеризует скорее текущий и постоянно реализуемый процесс совершенствования налоговой системы.

Первый отличительный признак процесса совершенствования — непрерывность: сколько времени существуют налоговые системы разных стран, столько они и совершенствуются в отличие от реформирования — процесса, имеющего определенный временной промежуток. Второй признак — это не изменение отдельных элементов, а проведение принципиальных преобразований налоговой системы. Третий признак — различные движущие силы изменений. Налоговая реформа проводится при пересмотре социально-экономической политики государства и последующем кардинальном пересмотре концепции и стратегии налоговой политики, в то время как процесс совершенствования реализуется в контексте изменения тактики налоговой политики. Потому более адекватным нам видится следующее определение.

Налоговая реформа представляет собой ограниченный во времени комплексный процесс кардинальных преобразований налоговой системы с целью приведения ее в соответствие с новым содержанием государственной налоговой политики.

Мировая история налогообложения знает достаточное количество различных налоговых реформ, всю совокупность которых В.Г. Пансков[1] классифицировал по трем основным признакам (рис. 2.7).

---

[1] *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005. С. 63.

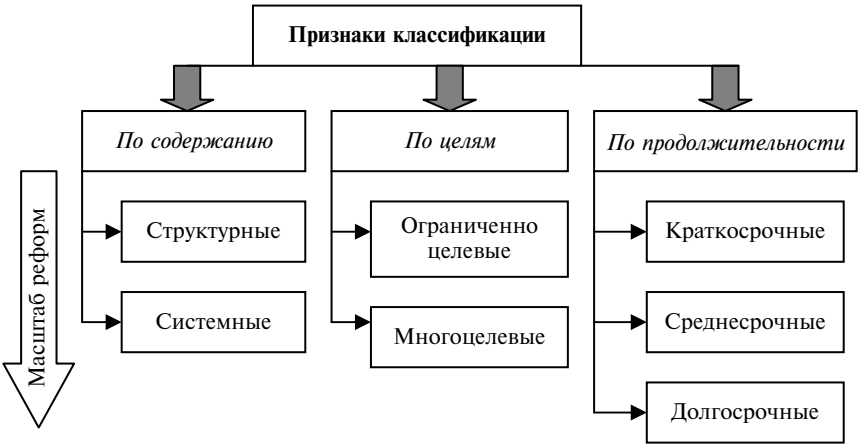


Рис. 2.7. **Общая классификация налоговых реформ**

По содержанию налоговые реформы подразделяются на системные и структурные. ***Системная налоговая реформа*** подразумевает реализацию кардинальных преобразований самой системы налогообложения, ее концептуальных и методологических основ построения. В результате такой реформы, как правило, коренным образом меняются: перечень налогов, налоговая нагрузка, соотношение прямого и косвенного обложения, принципы построения налоговой системы и т.д. ***Структурная налоговая реформа*** характеризуется кардинальными преобразованиями отдельных структурных элементов налоговой системы. В результате такого рода реформы достигается кардинальная перестройка налогового механизма, налогового администрирования, систем налогового учета на предприятиях, в рамках существующего перечня кардинально меняется структура отнесения к федеральным, региональным и местным налогам, принципиальным образом меняются элементы налогов (базы, ставки, льготы) и т.д. Если образно сравнивать эти реформы, то результатом структурной реформы должна стать новая архитектура функциональных элементов налоговой системы, а результатом системной реформы — новая архитектура ее построения в целом.

В зависимости от объема поставленных целей налоговые системы подразделяются на многоцелевые и ограниченно целевые. Проведение ***многоцелевой налоговой реформы*** призвано обеспечить достижение определенной совокупности взаимосвязанных целевых установок по изменению основных параметров функционирования налоговой системы. Результатом становится изменение характера проявления основных функций налогов в народнохозяйственном ком-

плексе страны в соответствии с целями налоговой политики, избранными приоритетными. При проведении ***ограниченно- (одно-) целевой реформы*** обеспечивается достижение наиболее актуальной целевой установки по изменению отдельных параметров функционирования налоговой системы. Результатом становится изменение характера проявления основных функций налогов, как правило, стимулирующего характера, в отношении отдельных отраслей народного хозяйства, территорий, форм собственности, форм предпринимательства, производства отдельных видов продукции и т.д.

По продолжительности налоговые реформы подразделяются на кратко-, средне- и долгосрочные. ***Краткосрочная налоговая реформа*** характеризуется незначительным временным периодом реализации, как правило, около трех лет. В столь короткий период невозможно осуществить масштабные преобразования, но вполне укладывается реализация ограниченно целевых реформ. Например, возможно снизить налоговые ставки и достичь цели — снижения налоговой нагрузки. ***Среднесрочная налоговая реформа***, имея более продолжительный период, как правило, до восьми лет, позволяет осуществить более существенные структурные преобразования. Однако, как показывает практика, системные преобразования могут быть осуществлены только при ***долгосрочной налоговой реформе***, имеющей период реализации, как правило, свыше восьми лет.

Столь значительная растянутость налоговых преобразований во времени обусловливается: во-первых, крайне осторожным реформаторским подходом большинства правительств к столь болезненной для всех теме, как налоги; во-вторых, внутренней логикой реформ, последовательно проходящих в несколько этапов. Каждый из этапов, в свою очередь, состоит из трех основных периодов.

Подготовительный период очень значим, хотя зачастую его роль и недооценивается в полной мере. Для того чтобы обеспечить успех проведения реформы, необходимо не только ее квалифицированно спланировать, обосновать, разработать новое законодательство, но и подготовить общественное мнение: реформа должна быть объективно необходима и поддержана народом, цели ее должны быть просты и понятны. Так, президент США Дж. Буш (старший) был избран в 1985 г. на волне популярности своего лозунга: «Следите за моими губами: новых налогов не будет», но впоследствии, не сумев сдержать своего обещания, потерял президентство. Маргарет Тэтчер лишилась поста премьер-министра в значительной степени из-за того, что настаивала на введении подушного налога.

Период проведения — это период непосредственной реализации налоговой реформы, когда вводится в действие новое налоговое законодательство и видоизменяется налоговый механизм, происхо-

дит их апробация, достаточная по своему временному контексту для выявления законодательных недоработок и практических нестыковок функционирования обновленного механизма.

На *завершающем периоде* проводится анализ полученных результатов реформы, дается оценка их фискальной и социально-экономической значимости, разрабатываются предложения по совершенствованию налогового законодательства, делаются необходимые выводы о достижении заявленных целей и готовятся обоснования для завершения или продолжения реформ.

При этом следует различать поэтапную реализацию реформы, изначально планируемую при ее запуске, и вынужденную этапность, когда цели реформы не достигаются и возникает необходимость корректировки средств, методов, самих целей, а иной раз и концепции налоговой политики уже по ходу самой реформы. Тогда готовится реализация следующего этапа реформы, но если ожидаемый результат и в этом случае не достигается, планируется третий этап. Различные этапы реформы не всегда строго последовательны; они нередко накладываются друг на друга: завершающий период одного этапа совпадает с подготовительным периодом следующего этапа, и поэтому порой их трудно разграничивать, они воспринимаются подчас как непрерывный процесс реформирования.

Не праздным аспектом является проблема частоты налоговых реформ. При каких изменениях социально-экономической политики становится неизбежным проведение налоговых преобразований? Любые преобразования — процесс болезненный для всех субъектов, результат невозможно предвидеть в полной мере. Ответ на поставленный вопрос может быть только качественный, а не количественный. При незначительных изменениях этой политики возможно обойтись текущим совершенствованием налоговой системы, в то время как при существенном изменении ее содержания кардинальные налоговые преобразования неизбежны. Следовательно, новая социально-экономическая политика будет порождать новую налоговую политику и соответственно новую налоговую реформу. В результате реализации реформ обеспечивается эволюционное развитие налоговой системы и достигается временное ее соответствие текущей социально-экономической ситуации. Налоговая реформа не может опережать социально-экономические реформы, она следует в их фарватере. Таким образом, основными признаками налоговых реформ в рыночной экономике являются *эволюционность, последовательность и периодичность*, а главной целью налоговых преобразований должно стать *приведение налоговой системы в соответствие с новыми потребностями социально-экономического развития страны*.

Вся вторая половина XX в. связана с перманентными налоговыми реформами в развитых странах, объективная необходимость которых была обусловлена вначале приданием экономической политике мощного социального контекста и, позднее, вхождением этих стран в эпоху постиндустриального развития.

В посткоммунистической России налоговую реформу принято отсчитывать с 1991 г., когда был подготовлен и в последующем реализован первый ее этап. Принятые Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 и около 20 соответствующих законов по основным видам налогов составили базу построения принципиально новой налоговой системы российского государства. Сформированная наспех в период политических баталий и глубоких экономических потрясений налоговая система, безусловно, не могла быть идеальной. Отсутствие отечественного опыта и, как результат, упрощенное сканирование зарубежного опыта построения налоговых систем без учета российской специфики, низкие налоговая культура и ответственность плательщиков, слабость государственной власти предопределили невысокую эффективность функционирования этой системы на первом этапе.

Второй этап реформы принято отсчитывать с обнародования 6 марта 1997 г. Послания Президента РФ Федеральному Собранию, определившего основные ее направления.

Фактически же подготовительный период второго этапа стартовал существенно раньше — с 1995 г., когда обнаружилась практическая бесперспективность дальнейшего развития налоговой системы в рамках старой налоговой политики без кодификации налогов и налоговых правоотношений. На данный момент существовало уже как минимум шесть концепций налоговой политики, представляющих собой различающиеся подходы к наполнению налогового кодекса. Анализ этих концепций свидетельствовал о двух принципиальных подходах к дальнейшему реформированию налоговой системы: радикальному (революционному) и эволюционному. За основу была взята концепция эволюционного реформирования, предложенная специалистами Минфина.

Следует заметить, что двухлетнее обсуждение и принятие Налогового кодекса РФ не останавливали общего хода реформы, которая сопровождалась позитивными и уже осмысленными изменениями. С 1996 г. начал реализовываться курс на сокращение налоговых преференций, отмену ряда избыточных налогов, ликвидацию регионального и местного налоготворчества в части бесконтрольного установления новых налогов. В 1998 г. была принята, а с начала 1999 г. вступила в силу первая часть Налогового кодекса РФ.

Принятие Кодекса призвано было обеспечить формирование понятной и простой налоговой системы. Этот целевой ориентир во многом достигнут: была реализована идея закона «прямого действия», сформирована единая законодательная база налогообложения, систематизированы нормы и положения, регулирующие этот процесс, и приведены в логически цельную систему. Кодекс сформировал также достаточные правовые гарантии и регламентации для участников налоговых правоотношений, создал основу для реализации курса на снижение общего налогового бремени, на общую либерализацию и повышение справедливости налоговой системы. На фоне этих и других позитивных эффектов реформирование не обошлось без некоторых недостатков, хотя и не очень значимых. Так, общие положения во многом оказались «повисшими в воздухе» без решения принципиальных проблем применения конкретных налогов и сборов.

В связи с этим форсировалась работа над второй частью Налогового кодекса РФ (табл. 2.1), четыре важнейшие главы которой были приняты в августе 2000 г. и вступили в действие с начала 2001 г. Они посвящены федеральным налогам: НДС, НДФЛ, акцизам и ЕСН. С момента их принятия и по настоящее время принято отсчитывать третий этап реформирования налоговой системы, суть которого состоит в кодификации полного перечня налогов и сборов России.

Таблица 2.1

Последовательность введения в действие глав части второй Налогового кодекса РФ

Введение в действие	*Главы Налогового кодекса РФ*
1	2
С 1 января 2001 г.	Глава 21. Налог на добавленную стоимость Глава 22. Акцизы Глава 23. Налог на доходы физических лиц Глава 24. Единый социальный налог (отменен с 1 января 2010 г.)
С 1 января 2002 г.	Глава 25. Налог на прибыль организаций Глава 26. Налог на добычу полезных ископаемых Глава 26[1]. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) Глава 27. Налог с продаж (отменен с 1 января 2004 г.)

Окончание табл. 2.1

1	2
С 1 января 2003 г.	Глава 26^2. Упрощенная система налогообложения Глава 26^3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности Глава 28. Транспортный налог
С 1 января 2004 г.	Глава 25^1. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов Глава 26^4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции Глава 29. Налог на игорный бизнес Глава 30. Налог на имущество организаций
С 1 января 2005 г.	Глава 25^2. Водный налог Глава 25^3. Государственная пошлина Глава 31. Земельный налог

К 1 января 2007 г. вне рамок НК РФ продолжает функционировать только один местный налог — на имущество физических лиц.

Третий этап реформы характеризуется ярко выраженными сопряженными процессами уменьшения числа налогов, снижения ставок по основным бюджетообразующим налогам и, как следствие, снижения общего налогового бремени.

Итак, в результате текущего этапа реформы эволюционным путем преобразована налоговая система: ликвидированы практически все низкодоходные и трудноадминистрируемые налоги, обеспечена преемственность сохранением каркаса системы из основных видов налогов, признанных общемировой практикой налогообложения (НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль, ресурсных налогов и налогов на имущество), снижена налоговая нагрузка на производителей, повышена эффективность налогового администрирования.

Вопросы для самопроверки

1. Что понимается под налоговой системой, каковы основные подходы к ее определению?

2. Каков состав основных взаимосвязей между элементами налоговой системы?
3. В чем состоит сущность основных классификаций налоговых систем?
4. В чем суть понятий «налоговая политика», «субъекты налоговой политики», каковы цели, методы и формы налоговой политики?
5. Какова взаимосвязь налоговой политики и налогового механизма страны?
6. Как классифицируются налоговые реформы?
7. В чем сущность основных этапов российской налоговой реформы?

3 Налоговое администрирование как неотъемлемый атрибут налоговой системы

Ты можешь и не заметить, что у тебя все идет хорошо, но налоговая инспекция напомнит.

Пьер Данинос, французский журналист

3.1. Понятие и сущность налогового администрирования

В самом общем виде администрировать (от лат. *administrate*) — значит управлять чем-либо, заведовать бюрократически, посредством приказов, командования. Что же следует понимать под налоговым администрированием? Как это ни странно, но в большинстве случаев употребление данного термина вообще не сопряжено с раскрытием его содержания. В тех же случаях, когда такие попытки все-таки предпринимаются, чаще всего налоговое администрирование характеризуют как систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики[1]. При таком подходе предметом налогового администрирования являются налоговые отношения, а объектом будет система управления этими отношениями. Думается, что данное определение слишком расширенно рассматривает предмет и объект, при этом искусственно ограничивая субъекты налогового администрирования исключительно налоговыми органами, тем более что используемое ранее собирательное значение понятия «налоговый орган» как орган налоговой службы, налоговой полиции и таможенных органов после принятия части первой Налогового кодекса РФ уже не применяется.

По нашему мнению, ***налоговое администрирование*** — это процесс управления налоговым производством, реализуемый налоговыми и иными органами (налоговыми администрациями), обладающими определенными властными полномочиями в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

При таком подходе *предметом* налогового администрирования является налоговое производство, *объектом* — процесс управления этим производством, а в качестве *субъектов* выступают налоговые и иные органы, именуемые налоговыми администрациями. В данном подходе

[1] *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Налоговое администрирование: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2005. С. 33.

содержатся два, ранее не определенных, но крайне важных элемента: налоговое производство и налоговые администрации. Рассмотрим их.

Следует заметить, что в данном случае термин «производство» выбран отнюдь не случайно. Заключая в себе общий смысл «совершения, выполнения чего-либо», он, как ни какой другой термин, позволяет лучше охарактеризовать все возможные аспекты, связанные с исчислением и уплатой налогов, а также контролем за их исчислением и уплатой. Несмотря на очевидные преимущества, к сожалению, термин «производство» в сфере налогообложения находит узкоспециализированное применение. Это объясняется тем, что юридическая теория практически ограничила его использование исключительно в контексте «производства по делам о налоговых правонарушениях», о чем свидетельствуют ст. 10 главы 1, а также главы 14 и 15 НК. Однако смысл термина «налоговое производство» гораздо шире, он не ограничивается вопросами наложения взысканий при нарушении налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах.

Следует согласиться с А.В. Брызгалиным[1], рассматривающим налоговое производство с двух позиций — как налогово-правовую и административно-правовую категорию. В первом случае (в более узком смысле) налоговое производство представляет собой установленную законодательством совокупность приемов, способов и методик, определяющих порядок исполнения юридических обязательств налогоплательщиков по исчислению и уплате налога (сбора). Таким образом, с данных позиций налоговое производство — это законодательно установленный порядок исполнения налогового обязательства, предусматривающий две основные стадии этого производства: исчисление и уплату налогов налогоплательщиком.

Нас же интересует именно ее административно-правовое содержание. С данных позиций налоговое производство как порядок исполнения налогового обязательства налогоплательщиком будет дополняться учетно-контрольными полномочиями налоговых администраций, соответствующими каждой стадии этого производства. Налоговое производство дополняется полномочиями налоговых администраций по учету налогоплательщиков, объектов налогообложения, полноты исчисления налоговой базы, правильности применения налоговых ставок, обоснованности применения налоговых льгот, своевременности и полноты уплаты налога, а также полномочиями по принуждению исполнения налогоплательщиком налогового обязательства (рис. 3.1). С позиций административно-правового подхода можно дать следующее определение.

---

[1] *Налоги* и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 262.

Рис. 3.1. **Основные этапы налогового производства**

Налоговое производство — это совокупность законодательно установленных приемов, способов и методик, определяющих порядок добровольного исполнения налогового обязательства налогоплательщиком, и полномочий налоговых администраций по контролированию, регулированию и принуждению налогоплательщиков к исполнению этого обязательства.

Таким образом, в более широком смысле налоговое производство представляет собой совокупность параллельных налоговых производств, осуществляемых налогоплательщиками и налоговыми администрациями. Его основным целевым ориентиром следует считать тождественность (идентичность) результатов этих производств, т.е. объема исчисленных и уплаченных налогов. При расхождении результатов налогового производства, осуществленного налогопла-

тельщиком, с результатами, полученными налоговыми администрациями, возникает необходимость дополнительной процедуры их согласования, зачастую реализуемой через суд, в результате которой определяется правильность того или иного производства с принуждением противной стороны к принятию этих результатов.

Налоговые администрации — это государственные налоговые и иные органы, которым на законодательной основе предоставлены определенные властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Состав налоговых администраций представлен на рис. 3.2. К ним относятся: финансовые органы в области налогов и сборов, органы внутренних дел, налоговые и таможенные органы, органы внебюджетных фондов. Безусловно, центральным звеном налоговых администраций являются налоговые органы. Объем полномочий других администраций значительно меньше, а их права и обязанности несравнимо ýже. Такая неравнозначность в системе налогового администрирования объективно обусловлена тем, что именно налоговые органы специализируются на реализации целого комплекса функций в сфере налогообложения, являющихся для них основными, в то время как возлагаемые на другие администрации отдельные функции в сфере налогообложения не являются для них определяющими (профильными).

Рис. 3.2. **Состав налоговых администраций**

Как видно из рис. 3.2, в состав налоговых администраций входят органы государственных внебюджетных фондов — пенсионного и социального страхования (с 2010 г.). Данные фонды вновь приобрели властные полномочия по отношению к плательщикам обязательных страховых взносов в связи с отменой ЕСН и восстановлением прежнего порядка уплаты таких взносов, существовавшего до 2001 г. Напомним, что в период действия ЕСН, в рамках которого и производилась уплата взносов в различные фонды, контроль за исчислением и уплатой таких взносов осуществлялся налоговыми органами. С принятием Закона № 212-ФЗ от 24 июля 2009 г. функции контроля за этими взносами перешли от налоговых органов к органам внебюджетных фондов. На органы Пенсионного фонда возложен контроль за своевременностью, полнотой и правильностью уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование, а на органы Фонда социального страхования — на обязательное социальное страхование. Этим органам в отношении обязательных страховых взносов приданы права и обязанности, аналогичные правам и обязанностям налоговых органов. Указанные органы внебюджетных фондов с 2010 г. начали осуществлять камеральные и выездные проверки с целью обеспечения контроля за своевременностью, полнотой и правильностью уплаты страховых взносов. Такие проверки по всем признакам налоговые, но на самом деле по своему статусу не являются таковыми, поскольку эти взносы сейчас имеют обязательный неналоговый характер. Вместе с тем идентификация органов внебюджетных фондов как налоговых администраций по объему их фактических полномочий нам видится объективным процессом.

Включение в состав налоговых администраций финансовых органов определяется кругом полномочий в области налогов и сборов, установленных ст. 34^2 НК. С введением в 2004 г. этой статьи принципиально усилилась властная роль Минфина как налоговой администрации. Федеральная налоговая служба (ФНС) вошла в структуру Минфина. Теперь только Минфин может давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства по налогам и сборам. В настоящее время именно Минфин утверждает формы расчетов и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, порядок их заполнения, а также осуществляет регулирование форм и методов налогового контроля, разрабатывает и утверждает инструкции, регламенты, методические рекомендации и иные нормативные правовые акты по вопросам применения законодательства по налогам и сборам.

В состав налоговых администраций входят также органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправле-

ния, уполномоченные в области финансов. В соответствии со ст. 34^2 НК они должны давать письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актах органов муниципальных образований о местных налогах и сборах, т.е. осуществлять нормативно-правовое регулирование в сфере региональных и местных налогов.

Определенную спорность вызывает вопрос включения в состав налоговых администраций органов внутренних дел, в частности входящей в структуру МВД Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП) и ее территориальных подразделений. Суть проблемы заключается в том, что органы внутренних дел в соответствии со ст. 9 НК не являются участниками налоговых отношений. Предлагаемая характеристика налогового администрирования с позиций налогового производства выводит критерий участия в налоговых отношениях из числа определяющих.

Органы внутренних дел (ОВД) являются субъектом налогового контроля, а следовательно, и субъектом налогового производства. Соответствующие полномочия предоставлены им ст. 36 НК, где сказано, что ОВД по запросу налоговых органов участвуют в проводимых ими выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, относящихся к компетенции налоговых органов, ОВД обязаны в 10-дневный срок направить материалы в соответствующий налоговый орган. ОВД могут проводить также автономные проверки соблюдения налогового законодательства. Данное право закреплено в п. 25 и 35 ст. 11 действующего Закона РСФСР о милиции от 18 апреля 1991 г. № 1026-1. Кроме того, при организации ФСЭНП в соответствии с Указом Президента РФ № 306 с 1 июля 2003 г. ей переданы функции, которые ранее существовавшая Федеральная служба налоговой полиции исполняла по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений. Таким образом, включение ОВД в состав налоговых администраций, по нашему мнению, представляется вполне обоснованным.

Рассмотрим основные функции налогового администрирования (их состав представлен на рис. 3.3).

Налоговому администрированию присущи четыре основные функции: планирования, контролирования, регулирования и принуждения. Для каждой функции характерен свой инструментарий реализации, т.е. совокупность способов, приемов и методов достижения поставленных перед нею целей. Кроме того, каждая функция отличается специфичным составом органов, разрабатывающих и реализующих этот инструментарий.

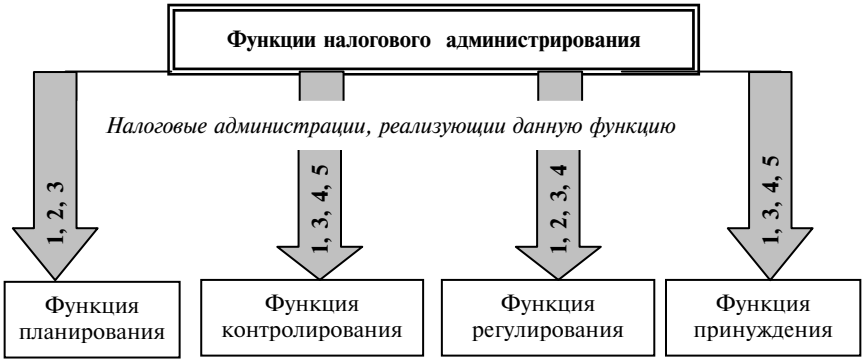


Рис. 3.3. **Основные функции налогового администрирования:**

1 — налоговые органы; 2 — финансовые органы; 3 — органы внебюджетных фондов; 4 — таможенные органы; 5 — органы внутренних дел

Следует также заметить, что данные функции воспроизводят часть функций налогового механизма. Это совершенно справедливо, так как налоговое администрирование является важнейшей подчиненной частью налогового механизма страны, и без этой части механизм не может функционировать. Администрирование является именно тем «рычагом», который приводит в действие весь этот механизм. Недостаточно принять какой-либо закон, необходимо разработать механизм его реализации, предусмотреть административные ресурсы исполнения, контроля, а в некоторых случаях и принуждения, только тогда закон начнет исполняться (современных примеров тому великое множество).

Кратко охарактеризуем функции налогового администрирования с позиций основных задач и применяемого инструментария (при этом будем исходить из следующих определений: под формой будем понимать регламентированный способ организации, осуществления и закрепления результатов реализации какой-либо функции, под методом — способ практического решения поставленной задачи, применяемый при реализации какой-либо функции).

➢ ***Функцию налогового планирования*** реализуют финансовые и налоговые органы. Основной *целью* налогового планирования является обеспечение обоснованных качественных и количественных параметров заданий по формированию доходной части бюджетов различного уровня. Органы внебюджетных фондов осуществляют планирование доходной части бюджетов соответствующих фондов. Основными *формами* являются стратегическое и текущее налоговое планирование. Основные *методы* налогового планирования: кос-

венные, основанные на прогнозировании экономических валовых показателей; прямые, основанные на прогнозировании налоговых баз по всему перечню налогов; упрощенные, основанные на экстраполяции существующих трендов.

➢ ***Функцию налогового контроля*** реализуют налоговые органы, а также органы внебюджетных фондов, таможенные и внутренних дел. Основная *цель* — обеспечение такого уровня налогового производства, при котором исключаются или сводятся к минимуму нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выявление и предупреждение этих нарушений. Формы и методы налогового контроля будут рассмотрены подробнее в § 4.1.

➢ ***Функцию налогового регулирования*** реализуют финансовые, налоговые, а в некоторых случаях органы внебюджетных фондов и таможенные органы. Основная *цель* — достижение компромисса между фискальными интересами государства и экономическими интересами налогоплательщиков. Фискальные интересы государства, в свою очередь, также неоднородны и требуют нахождения компромисса между интересами Федерации, субъектов РФ и местного самоуправления. Основными здесь являются *формы* налогового стимулирования и дестимулирования, налогового льготирования, распределения налоговых поступлений между различными уровнями бюджетов. Основными являются следующие *методы*: регулирование соотношения прямого и косвенного налогообложения; регулирование соотношения федеральных, региональных и местных налогов; регулирование масштаба и направленности предоставления налоговых льгот и преференций; регулирование состава налогов, объектов налогообложения, налоговых ставок, способов исчисления налоговой базы, порядка и сроков уплаты налогов.

➢ ***Функцию принуждения*** реализуют органы налоговые, таможенные, внебюджетных фондов и внутренних дел. Основная *цель* — обеспечение обязательности исполнения всеми субъектами законодательства о налогах и сборах, в том числе принудительного исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками. Основными *формами* принуждения являются формы ответственности за нарушение законодательства: налоговая, административная и уголовная (см. главу 6). К основным *методам* можно отнести добровольное и принудительное исполнение выявленного нарушения законодательства.

Следует заметить, что многие авторы при рассмотрении вопросов налогового администрирования, к сожалению, не выделяют характерные данному процессу функции. В тех же случаях, когда они рассматриваются, зачастую из контрольной выводят самостоятельную функцию налогового учета, а функцию принуждения, наобо-

рот, раскрывают в рамках контрольной функции. По нашему мнению, функция учета не является самостоятельной: она полностью подчинена контрольной функции. Принуждение же является неотъемлемым атрибутом любого администрирования, где существуют четко выраженные отношения власти и подчинения.

3.2. Налоговые органы как центральное звено налоговых администраций

Из представленных выше четырех основных функций налоговый контроль, безусловно, является наиважнейшей функцией налогового администрирования. Такая ситуация имеет объективную основу в связи с усилением в целом контрольной деятельности государства.

Для реализации контроля созданы и функционируют специальные государственные органы, часть из них осуществляют исключительно или преимущественно контрольные функции (например, Счетная палата РФ, Контрольное управление Президента РФ). Некоторые контролирующие органы действуют в качестве структурных подразделений министерств и ведомств. Однако есть такие органы, проверке со стороны которых обязательно подвергается каждый экономический агент. Это, конечно же, налоговые органы.

К ним относится ФНС России, которая с марта 2004 г. (Постановление Правительства РФ «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № 506) находится в ведении Министерства финансов РФ. Ранее налоговые органы функционировали в качестве самостоятельного Министерства по налогам и сборам РФ.

В России *налоговые органы* представляют собой единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ, а в случаях, предусмотренных законодательством, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей (ст. 30 НК).

Они имеют собственную трехуровневую структуру построения, включающую: центральный аппарат ФНС — *I уровень*; территориальные органы — управления ФНС по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС — *II уровень*; инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС межрайонного уровня — *III уровень* (рис. 3.4).

Современное построение налоговых органов в России осуществляется одновременно по двум принципам: *территориальному* и *отраслевому*. Традиционное территориальное построение налоговых органов

осуществлено в начале 1990-х гг. в соответствии с административно-территориальным устройством, принятым в России. Низовым звеном (*III уровень*) являются инспекции ФНС России (ранее инспекции МНС) по районам, районам в городах, городам без районного деления, средним звеном (*II уровень*) — управления ФНС по республикам в составе РФ, краям, областям, округам, городам Москве и Санкт-Петербургу, а высшее звено (*I уровень*) — это Центральный аппарат ФНС. Между этими звеньями соблюдается строгая иерархия вертикальной подчиненности: высшему звену — среднее и низшие звенья, а среднему — низовое звено. Администрирование низовым звеном таких налоговых органов осуществляется в зависимости от территориальной принадлежности налогоплательщиков.

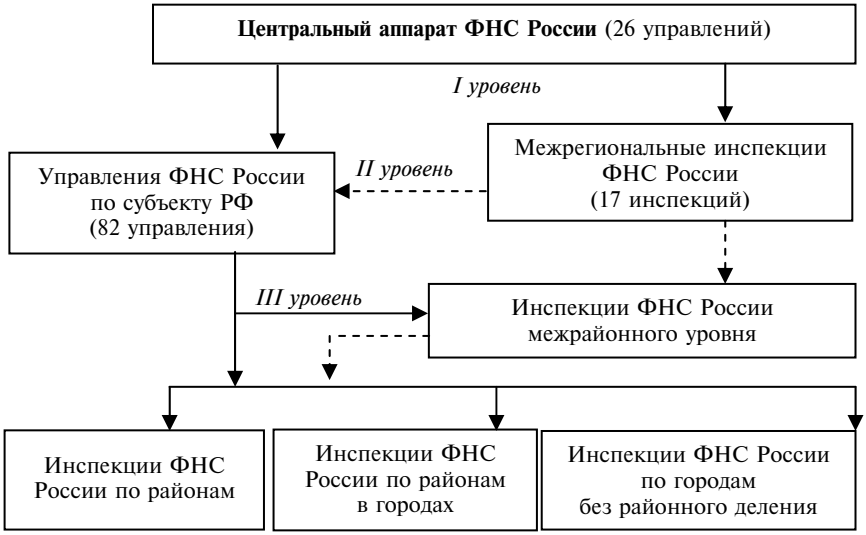


Рис. 3.4. Трехуровневая схема построения налоговых органов:

——→ прямое подчинение;
- - - -→ опосредованное управляющее воздействие (через Центральный аппарат ФНС или УФНС)

Однако данные инспекции не исчерпывают всего многообразия построения налоговых органов. В начале 2000-х гг. образованы еще межрегиональные и межрайонные инспекции ФНС России, сформированные как для координации деятельности нижестоящих налоговых органов, так и для администрирования отдельных категорий налогоплательщиков по отраслевому признаку. К таким категориям относятся крупнейшие и крупные налогоплательщики, деятельность

которых выходит далеко за рамки отдельно взятой территории, контролируемой какой-либо одной инспекцией, что обуславливает целесообразность администрирования их соответственно на межрегиональном либо межрайонном уровне. Таким образом, традиционная структура налоговых органов дополнилась еще дополнительной организационной ветвью.

II уровень дополнили межрегиональные инспекции ФНС России трех типов, подчиняющиеся исключительно Центральному аппарату ФНС:

1) по централизованной обработке данных — одна инспекция;
2) по федеральным округам семь инспекций, по числу округов;
3) по крупнейшим налогоплательщикам в сферах:
   - разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти (МРИ № 1);
   - разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации газа (МРИ № 2);
   - обрабатывающих производств, строительства, торговли и других видов деятельности (МРИ № 3);
   - производства и реализации электрической энергии (МРИ № 4);
   - производства и реализации продукции металлургической промышленности (МРИ № 5);
   - оказания транспортных услуг (МРИ № 6);
   - оказания услуг связи (МРИ № 7);
   - машиностроения (МРИ № 8);
   - финансово-кредитной (МРИ № 9);
   - оборонно-промышленного комплекса (МРИ № 10)

III уровень дополнили межрайонные инспекции ФНС России, подчиненные при этом Управлению ФНС по субъекту РФ. Эти инспекции бывают двух типов:

1) по крупным налогоплательщикам;
2) по нескольким административным районам (в целях экономии бюджетных средств).

Вторая ветвь построения налоговых органов и в определенной степени вторая архитектурная вертикаль управления созданы для повышения эффективности налогового администрирования налогоплательщиков, обеспечивающих наиболее значимые налоговые поступления. Эти органы призваны в современных условиях противопоставить объективно нарастающей тенденции вертикальной интеграции крупнейших налогоплательщиков (в различные холдинги, финансово-промышленные группы, вертикально интегрированные компании) адекватное вертикально интегрированное налоговое администрирование.

Кроме того, ФНС России имеет в своем подчинении ряд структур, реализующих научно-исследовательские, учебно-методические и информационно-аналитические задачи, актуальные для совершенствования теории и практики налогового администрирования:

- Главный научно-исследовательский вычислительный центр (ГНИВЦ);
- Государственный научно-исследовательский институт развития налоговой системы (ГНИИРаНС);
- учебно-методические центры — УМЦ (их в настоящее время пять);
- печатные издания «Российский налоговый курьер», «Налоговая политика и практика», «Вестник регистрации».

Критерии отнесения к разным категориям налогоплательщиков, администрируемых различными инспекциями, основываются, во-первых, на показателях их финансово-экономической деятельности за отчетный год и, во-вторых, на отношениях взаимозависимости между организациями.

П о к а з а т е л и финансово-экономической деятельности в соответствии с приказом МНС от 16 апреля 2004 г. № САЭ-3—20/290 следующие:

1) *суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов* с учетом уменьшений по НДС по внутренним оборотам, но без уменьшения на суммы, признанные в соответствующем году к возмещению налоговыми и судебными органами по ставке 0%;

2) *суммарный объем выручки* от продажи товаров, работ, услуг (форма № 2 годовой бухгалтерской отчетности) и операционных доходов (строки 060—070);

3) *сумма оборотных и внеоборотных активов* (форма № 1 годовой бухгалтерской отчетности, строка 300).

Конкретные значения этих показателей представлены в табл. 3.1.

К крупнейшим и крупным налогоплательщикам применяются также критерии взаимозависимости. Организации, отношения с которыми в соответствии со ст. 20 НК могут оказывать влияние на условия или экономические результаты основного вида деятельности другой организации, имеющей показатели, представленные в табл. 3.1, также относятся к соответствующей категории налогоплательщиков и подлежат администрированию на уровне, соответствующем уровню администрирования взаимозависимого с ним налогоплательщика.

ФНС осуществляет свою деятельность непосредственно через свои территориальные органы в тесном взаимодействии с другими

федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Таблица 3.1

Критерии разграничения налогоплательщиков и администрирования их разными инспекциями ФНС России

Критерий	*Крупнейший налогоплательщик*	*Крупный налогоплательщик*	*Традиционный налогоплательщик*
1. Суммарный объем начислений федеральных налогов и сборов:			
для организаций связи	Свыше 300 млн руб.	От 75 до 300 млн руб.	До 50 млн руб.
для организаций транспорта	Свыше 50 млн руб.	От 30 до 50 млн руб.	До 30 млн руб.
для прочих организации	Свыше 1 млрд руб.	От 75 млн до 1 млрд руб.	До 75 млн руб.
2. Суммарный объем выручки для всех организаций	Свыше 20 млрд руб.	От 1 до 20 млрд руб.	До 1 млрд руб.
3. Активы для всех организаций	Свыше 20 млрд руб.	От 1 до 20 млрд руб.	До 1 млрд руб.
Уровень администрирования налогоплательщика	Федеральный уровень (межрегиональные инспекции)	Региональный уровень (межрайонные инспекции)	Уровень района (инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления)
Примечание. Организация теряет статус такого налогоплательщика только по истечении трех лет, следующих за годом, в котором она перестала удовлетворять установленным критериям			

ФНС возглавляет руководитель, назначаемый на должность Правительством РФ по представлению министра финансов. Руководителей управлений ФНС по субъектам РФ назначает руководитель ФНС по согласованию с полномочным представителем Прези-

дента РФ по соответствующему федеральному округу. Руководители инспекций ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также инспекции межрайонного уровня назначаются начальниками управлений по субъектам РФ по согласованию с ФНС России. Руководители налоговых органов всех уровней несут персональную ответственность за выполнение возложенных на них задач и функций.

При таком сложном построении налоговых органов принципиально обеспечить их единство. Оно обеспечивается, во-первых, тем, что функции контроля за взиманием налогов всех уровней на территории РФ выполняют органы ФНС России, а во-вторых, законодательной нормой, запрещающей создание налоговых органов, не входящих в систему ФНС России. Требование обеспечения единства системы налоговых органов определяется основополагающим принципом единства налоговой системы страны и необходимостью единообразного применения налогового законодательства на всей территории страны.

Основными задачами ФНС России являются:

1) контроль и надзор за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей в соответствующий бюджет и внебюджетные фонды в соответствии с законодательством РФ;

2) валютный контроль в соответствии с законодательством РФ о валютном регулировании и валютном контроле в пределах компетенции налоговых органов;

3) контроль производства и оборота этилового спирта, изготовленного из всех видов сырья (далее — этиловый спирт), спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции.

Налоговые органы представляют собой независимую от местных органов власти и управления систему контроля за соблюдением налогового законодательства. Все управления и инспекции ФПС России являются юридическими лицами, имеют самостоятельные сметы расходов, текущие счета в учреждениях банков и гербовые печати.

Функции налоговых органов — центрального аппарата, региональных и местных — несколько различаются.

Инспекции ФНС по районам, районам в городах, городах без районного деления реализуют следующие функции:

- ведут в установленном порядке учет всех налогоплательщиков;

- контролируют своевременность представления и достоверность документов, связанных с исчислением и уплатой налогов;
- ведут оперативно-бухгалтерский учет (по каждому налогоплательщику и виду платежа) сумм налогов и фактически поступивших в бюджет, а также сумм пени и штрафов;
- обеспечивают в установленном порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;
- проводят разъяснительную работу в отношении применения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов; бесплатно информируют налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представляют налогоплательщикам формы установленной отчетности, разъясняют порядок их заполнения, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов и обеспечивают налогоплательщиков иной необходимой информацией;
- применяют установленные законодательством РФ санкции в случае нарушения законодательства о налогах и сборах;
- осуществляют взыскание недоимок, пеней и штрафов с нарушителей налогового законодательства;
- осуществляют в установленном порядке лицензирование деятельности по производству и обороту этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и обеспечивают контроль за соблюдением условий указанной деятельности;
- осуществляют в установленном порядке регистрацию контрольно-кассовых машин, используемых в организациях в соответствии с законодательством РФ;
- осуществляют контроль за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин, полнотой учета выручки денежных средств в организациях, обязанных использовать контрольно-кассовые машины в соответствии с законодательством РФ;
- обеспечивают передачу органам внутренних дел материалов по фактам нарушений, содержащих признаки налоговых преступлений;
- составляют и представляют в вышестоящие налоговые органы налоговую отчетность.

Управления ФНС по субъектам РФ реализуют наряду с уже вышеперечисленными следующие функции:

- осуществляют организацию, координацию и контроль за деятельностью нижестоящих инспекций;

- ведут аналитическую и статистическую деятельность, обеспечивают в соответствии с законодательством РФ меры по созданию информационных систем, автоматизированных рабочих мест и других средств автоматизации и компьютеризации работы налоговых органов;
- обобщают практику применения законодательства о налогах и сборах, анализируют отчетные и статистические данные, результаты налоговых проверок и разрабатывают на их основе и в пределах своей компетенции приказы, инструкции, методические указания и другие документы по применению законодательства РФ о налогах и сборах;
- организуют контроль за изданием актов, связанных с налогообложением, выпускаемых региональными органами власти и местными органами самоуправления;
- анализируют отчетные и статистические данные, результаты проверок на местах, информацию и сведения, получаемые от федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и организаций; на их основе разрабатывают мероприятия по обеспечению государственного контроля за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции;
- представляют в установленном порядке в пределах своей компетенции в соответствующие федеральные органы исполнительной власти, правоохранительные и контролирующие органы, их территориальные органы и органы исполнительной власти субъектов РФ информацию о выявленных нарушениях.

Центральный аппарат ФНС имеет дополнительные функции:

- участвует в разработке проектов федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на соответствующий год;
- осуществляет руководство налоговыми органами, в том числе формирует методическое обеспечение процесса налогового администрирования;
- осуществляет организационную взаимосвязь и обеспечивает слаженность информационного обмена с другими налоговыми администрациями;
- готовит предложения по совершенствованию налоговой политики, планированию налоговых поступлений, развитию налогового законодательства в РФ, валютного законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продук-

ции, а также законодательства о государственной регистрации юридических лиц;

- в пределах своей компетенции разрабатывает и утверждает обязательные для налогоплательщика формы заявлений о постановке на учет в налоговых органах, расчетов по налогам, иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов, а также устанавливает порядок их заполнения;
- участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества, осуществляет реализацию указанных соглашений.

ФНС осуществляет свои функции посредством *реализации полномочий*, которые можно разделить на четыре направления, схематично представленных на рис. 3.5:

1) осуществление контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

2) выдача лицензий, свидетельств или разрешений на конкретные виды деятельности предприятий;

3) осуществление государственной регистрации юридических и физических лиц, учет всех налогоплательщиков;

4) информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о них и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актах и по другим вопросам, связанным с порядком исчисления и уплаты налогов и сборов.

ФНС осуществляет также другие полномочия в пределах компетенции налоговых органов, если они предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

Для выполнения своих функций налоговые органы наделены соответствующими правами, которые реализуются через права различных должностных лиц этих органов. Права налоговых органов одновременно являются и обязанностью их должностных лиц. Например, закрепленное НК РФ право налоговых органов предъявлять иски о взыскании сумм финансовых санкций подразумевает и обязанность должностных лиц предъявлять такие иски.

Налоговые органы в соответствии со ст. 31 НК *имеют право*:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы (по установленным формам), являющиеся основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов и сборов;

Рис. 3.5. **Структура полномочий ФНС России**

- проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;
- производить при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента выемку документов в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;
- приостанавливать в установленном порядке операции по счетам в банках налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и налагать арест на их имущество;
- осматривать (обследовать) любые помещения и территории, используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения, независимо от места их нахождения — производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;
- определять суммы налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему; при отказе налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к обследованию производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых им для извлечения дохода, имеют право производить соответствующие расчеты самостоятельно на основании имеющейся у них информации и данных об аналогичных налогоплательщиках; они имеют право совершать аналогичные действия также в случае непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчисления налогов;
- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей полного устранения выявленных нарушений налогового законодательства и контролировать выполнение указанных требований;
- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени и штрафы в установленном НК РФ порядке;

- требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сборов, налоговых агентов и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов;
- привлекать для проведения налогового контроля в случае необходимости соответствующих специалистов, экспертов и переводчиков;
- вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- ходатайствовать об аннулировании или о приостановлении действий выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;
- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски: о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения; о возмещении ущерба, причиненного государству (или) муниципальному образованию вследствие неправомерных действий банка по списанию денежных средств со счета налогоплательщика после получения решения налогового органа о приостановлении операций, в результате которых стало невозможным взыскание налоговым органом недоимки, задолженности по пеням, штрафам; о досрочном расторжении договора об инвестиционном налоговом кредите; в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы в соответствии со ст. 32 НК *обязаны*:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;
2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Минфина РФ по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также доводить до них сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов;
7) принимать решение о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять соответствующие поручения в территориальные органы Федерального казначейства для исполнения, осуществлять зачет сумм излишне уплаченных и излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов;
8) соблюдать налоговую тайну и обеспечить ее сохранение;
9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а в случаях, предусмотренных НК РФ, — налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;
10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора и налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, пеням и штрафам в течение пяти дней со дня поступления письменного запроса;
11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;
12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого заявителя;

Если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога (сбора) налогоплательщик (плательщик сбора) полностью не погасил данную недоимку, размеры которой позволяют предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Кроме того, налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

3.3. Модернизация налоговых органов — стратегическое направление совершенствования налогового администрирования

Современная налоговая политика ориентирована на существенное снижение налоговой нагрузки на экономику страны. Такое снижение не должно сопровождаться значительным уменьшением налоговых поступлений в бюджеты различных уровней, в связи с этим необходимо существенно повысить эффективность налогового администрирования *по двум основным направлениям*.

1. Следует существенно повысить результативность функционирования системы выявления и пресечения налоговых правонарушений и преступлений для того, чтобы вовлечь в сферу налоговых отношений и легальный теневой сектор экономики, дабы налоговая нагрузка распределялась на всех хозяйствующих субъектов.

2. Необходимо повышать собираемость налогов и снижать издержки налогового администрирования. Несмотря на позитивный процесс повышения уровня собираемости налогов, характерный для последних пяти лет, проблема принуждения налогоплательщиков к единообразному исполнению своих обязанностей остается крайне актуальной. Кроме того, особую актуальность приобретает задача снижения издержек исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и процесса их администрирования со стороны государства.

Налоговые органы, проведя масштабные исследования по оценке уровня издержек налогового администрирования и результативности территориальных инспекций, вынуждены констатировать следующие *негативные моменты*:

- организация системы налоговых органов не в полной мере отвечает стоящим перед ней задачам;
- чрезмерная сеть небольших налоговых инспекций, контролирующих незначительные суммы налоговых поступлений, приводит к существенному росту административных издержек, к увеличению соотношения административно-управленческого персонала к общему числу работающих;
- отсутствие типовых моделей организации районных налоговых инспекций с типовыми функциональными обязанностями затрудняет управление ими.

Устранение данных моментов было предусмотрено Федеральной целевой программой развития налоговых органов на 2002—2004 гг. (постановление Правительства РФ от 21 декабря 2001 г. № 888), наметившей на среднесрочную перспективу основные цели и задачи их модернизации (рис. 3.6).

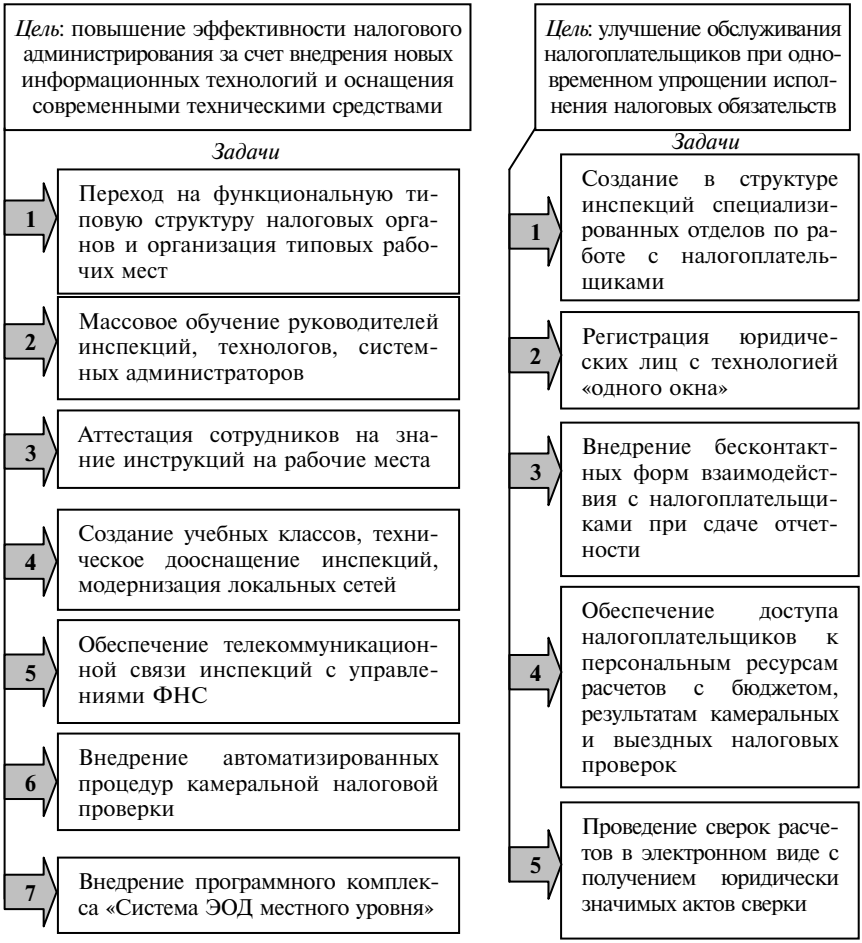


Рис. 3.6. **Основные цели и задачи модернизации налоговых органов**

Некоторые из представленных задач в настоящее время уже успешно решены, большинство же активно и целенаправленно решаются. В частности, достигнуты существенные результаты в повыше-

нии качества обслуживания налогоплательщиков. Повсеместно в инспекциях созданы отделы по работе с налогоплательщиками, специализирующиеся на предоставлении им всего комплекса услуг: информационно-консультационных, приема налоговой и бухгалтерской отчетности, приема различных заявлений и выдачи соответствующих документов и т.д. Налоговыми органами успешно внедрена «технология одного окна» при регистрации юридических лиц и решена задача упрощения данной процедуры. Также решена задача внедрения бесконтактных форм взаимодействия с налогоплательщиками при сдаче отчетности по каналам связи. Сейчас на повестке дня выработка инструментария, позволяющего решить перспективные задачи обеспечения доступа налогоплательщика к персональным ресурсам расчетов с бюджетом и проведения сверок расчетов в электронном виде по каналам связи.

Одной из основных задач модернизации налоговых органов являлся переход от доминировавшей ранее структуры инспекции с ярко выраженной специализацией отделов по видам налогов к преимущественно функционально-ориентированным структурам инспекций. Суть функционального подхода состоит в обеспечении рационального использования кадрового состава инспекций за счет углубленной специализации по выполняемым функциям.

Переход к унифицированной функциональной типовой организационной структуре территориальной инспекции сопровождался кардинальной перестройкой и перераспределением работы внутри инспекции, организацией типовых рабочих мест, созданием соответствующих инструкций на эти места, повышением требовательности к образовательной подготовке и переподготовке персонала. В созданной унифицированной структуре выделены четыре функциональных блока, в каждый из которых входят по несколько отделов инспекции (рис. 3.7).

Конечно же, практика внедрения таких типовых структур показала необходимость их корректировки в зависимости от специфических условий хозяйствования на соответствующей территории.

Велением времени стали задачи кардинального улучшения информационно-коммуникационного обеспечения налоговых органов, соответствующего требованиям научно-технического прогресса, и повышения квалификации практически всего кадрового состава, способного использовать новые информационные технологии. Данные задачи активно реализуются в практике модернизации, однако говорить об их решении пока преждевременно.

Особое место в планах модернизации налоговых органов занимает задача повсеместного внедрения программного комплекса «Система

Рис. 3.7. **Унифицированная структура территориальной инспекции ФНС**

электронной обработки данных (ЭОД) местного уровня», реализуемая в настоящее время. В системе ЭОД используется более 400 таблиц нормативно-справочной информации, ряд из которых настраивается и поддерживается в актуальном состоянии в процессе эксплуатации непосредственно в районных инспекциях, что позволяет отстраивать эту систему под специфику конкретной инспекции. Полномасштабное использование его позволяет реализовать в налоговом администрировании целый ряд стратегических новаций, в том числе перейти к полностью автоматизированным процедурам камеральных проверок с соответствующим переносом акцентов налогового контроля с выездных на камеральные проверки, задействовать автоматизированные процедуры использования внешних информационных ресурсов баз данных других государственных органов.

В целом следует заметить, что все поставленные программой развития налоговых органов задачи модернизации достаточно успешно решаются, что позволяет говорить о формировании новой технологической основы налогового администрирования и переходе

на этой основе к новому качеству взаимоотношений с налогоплательщиками. Самым серьезным недостатком данной программы является отсутствие внятных и вразумительных перспектив значительного повышения материального обеспечения работников налоговых органов. Такое обеспечение, которое устранит текучесть кадров, создаст невозможность неформальных отношений с недобросовестными налогоплательщиками.

3.4. Взаимодействие таможенных и налоговых органов

Налоговое администрирование осуществляют также таможенные органы, которые контролируют уплату двух федеральных налогов при перемещении товаров через таможенную границу РФ: НДС и акцизов — налогов, устанавливаемых НК РФ и администрируемых во всех остальных случаях налоговыми органами. Следует заметить, что таможенные органы имеют эксклюзивные полномочия по администрированию таможенных пошлин, не являющихся предметом рассмотрения в данном курсе по причине выведения их из состава налогов и регулирования их исключительно Таможенным кодексом. Таким образом, ряд полномочий налоговых органов передан таможенным органам, которые, как и органы внутренних дел РФ, налоговыми органами не являются, но входят в систему налогового администрирования, действуя строго в пределах своей компетенции, определенной соответствующими законодательными актами.

В связи с тем что таможенные органы к числу налоговых органов не отнесены, но фактически призваны выполнять ряд присущих налоговым органам функций, в ст. 34 НК была включена норма, согласно которой они пользуются правами и несут обязанности налоговых органов, связанные с взиманием налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу РФ. Указанные органы действуют на основании таможенного законодательства РФ, НК, иными федеральными законами о налогах и (или) сборах, а также иными федеральными законами.

Федеральная таможенная служба (ФТС), которая с 2004 г. (Постановление Правительства РФ «Положение о Федеральной таможенной службе» от 21 августа 2004 г. № 429) находится в ведении Министерства экономического развития и торговли РФ. Ранее таможенные органы функционировали в качестве самостоятельного Государственного таможенного комитета РФ.

ФТС является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством РФ функции

по контролю и надзору в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями.

Полномочия ФТС, определенные указанным положением, достаточно обширны, однако в сфере налогового администрирования следует выделить лишь несколько полномочий. ФТС осуществляет:

- взимание таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, таможенных сборов, контролирует правильность исчисления и своевременность уплаты указанных пошлин, налогов и сборов, принимают меры по их принудительному взысканию;
- ведение реестров лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела;
- выдачу лицензий на учреждение свободного склада;
- информирование и консультирование на безвозмездной основе по вопросам таможенного дела участников внешнеэкономической деятельности;
- оперативно-розыскную деятельность в соответствии с законодательством РФ.

Крайне важным ограничением является то, что ФТС, как, впрочем, и ФНС, не вправе осуществлять в сфере налогов и сборов нормативно-правовое регулирование — его осуществляет исключительно Минфин.

ФНС и ФТС подчинены различным министерствам, однако они должны обеспечивать без лишних административных барьеров тесное взаимодействие. Под ***взаимодействием налоговых и таможенных органов*** понимается основанное на законе (нормативных правовых актах) и общности задач налогового, таможенного и валютного контроля, наиболее эффективное сочетание полномочий, методов работы и средств, присущих каждому из этих органов, в целях обеспечения полноты поступления налогов в бюджет, их взыскания и наложения штрафных санкций. Данные органы осуществляют взаимодействие и координацию по основным направлениям, представленным на рис. 3.8.

В качестве *основных форм* такого взаимодействия можно выделить:

- издание совместных приказов, соглашений, инструкций;
- плановый и оперативный обмен информацией;
- организацию совместных рабочих групп;
- подготовку совместных аналитических материалов;

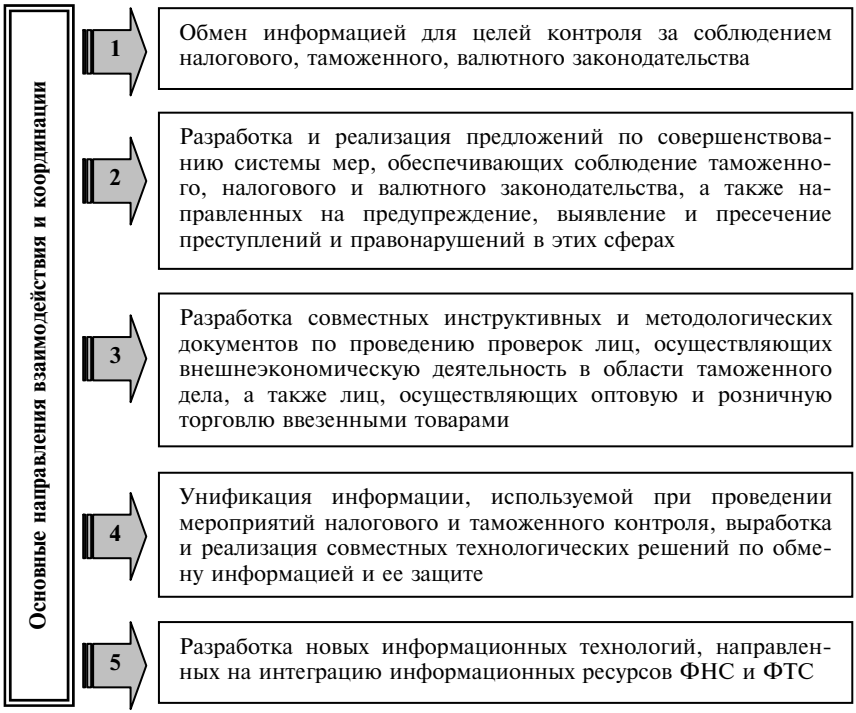


Рис. 3.8. **Основные направления взаимодействия и координации ФНС и ФТС**

- подготовку согласованных предложений по совершенствованию законодательных и нормативно-правовых актов;
- согласование и утверждение планов совместной работы;
- совместные мероприятия по повышению квалификации кадров;
- проведение совместных служебных расследований.

Особое место среди этих форм занимает информационное взаимодействие ФНС и ФТС, осуществляемое исключительно на безвозмездной основе. Обмен информацией осуществляется в следующем порядке *плановом* — в установленные сроки и *оперативном* — инициативном и по запросам. Перечень такой информации определен Соглашением о сотрудничестве ФНС и ФТС от 14 июля 2005 г.

Плановый обмен информацией осуществляется в электронном виде через Межрегиональную инспекцию ФНС России по централизованной обработке данных и Главный научно-информационный вычислительный центр ФТС России, которые обеспечивают доведение плановой информации до территориальных органов по ведомственной принадлежности.

Оперативный обмен информацией в отличие от планового, реализуемого на федеральном уровне, осуществляется на всех трех уровнях взаимодействия: федеральном, региональном и местном.

Кроме оперативной информации, предоставляемой в обязательном порядке, существует регламентация представления оперативной информации по запросам налоговых и таможенных органов. Такое взаимодействие осуществляется на всех трех уровнях. Запрос оформляется в письменном виде на бланке соответствующего органа в произвольной форме с обязательным указанием причин данного запроса, наименования лица, о котором запрашивается информация, и изложением сути запроса. Он подписывается руководителем (его заместителем) испрашивающего органа и заверяется печатью.

При проведении мероприятий налогового и таможенного контроля ФНС и ФТС могут создавать совместные рабочие группы для эффективного решения стоящих перед ними задач. Такое взаимодействие может осуществляться на всех трех уровнях: федеральном, региональном и местном. Совместные проверки могут осуществляться в отношении участников ВЭД, лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела, и лиц, осуществляющих оптовую и розничную торговлю ввезенными товарами.

Доминирующей формой является информационное взаимодействие таможенных и налоговых органов. Именно с развитием и модернизацией на новой технологической основе информационного обмена связываются основные усилия ФНС и ФТС по совершенствованию их взаимодействия.

3.5. Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов

Органы внутренних дел (МВД) являются федеральным органом исполнительной власти, призванным защищать жизнь, здоровье, права и свободы граждан, собственность, интересы общества и государства от преступных и иных противоправных посягательств, наделенным при этом правом применять меры принуждения. Следует заметить, что НК, предоставляя в определенных случаях таможенным органам права и обязанности налоговых органов, такой нормы в отношении органов внутренних дел не содержит. Их полномочия определяются ст. 36 НК и ст. 11 Закона «О милиции».

Под ***взаимодействием органов внутренних дел и налоговых органов*** понимается основанное на законе (нормативных правовых актах) наиболее эффективное сочетание полномочий, методов работы и средств, присущих каждому из этих органов, в целях формирования действенного механизма предупреждения, выявления и пресечения налоговых правона-

рушений и преступлений. Данный механизм реализуется в соответствии с сущностью принудительной функции налогового администрирования.

Основные формы взаимодействия этих органов в целом идентичны представленным выше формам взаимодействия с таможенными органами. Но акценты во взаимодействии органов внутренних дел и налоговых органов существенно смещены в сторону осуществления совместной контрольной работы. Основные направления этой работы представлены на рис. 3.9.

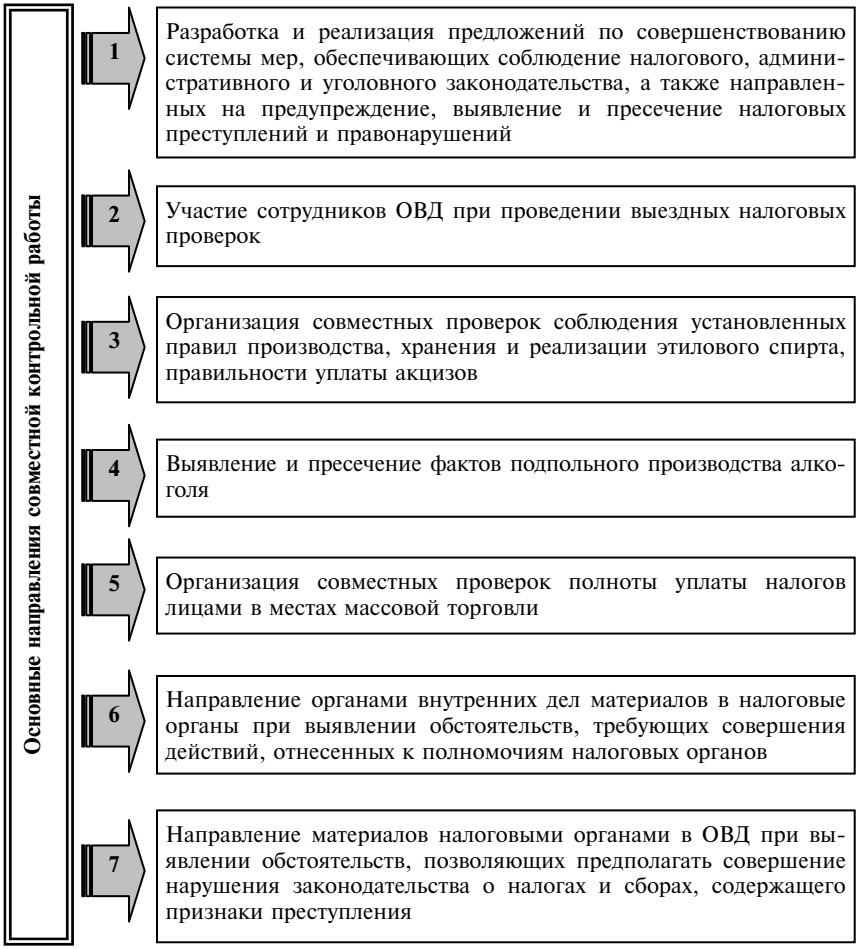


Рис. 3.9. **Основные направления взаимодействия МВД и ФНС в сфере контрольной работы**

Совместным приказом МВД и МНС России «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37 устанавливается порядок организации и проведения выездной налоговой проверки с участием сотрудников ОВД. Так как общий порядок выездной проверки детально рассмотрен в следующей главе, далее выделим только особенности проверки с участием ОВД.

Взаимодействие должностных лиц ФНС и МВД при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе законодательно предусмотренных средств и методов контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции при одновременном обеспечении согласованности всех осуществляемых ими в процессе проверки действий. Функцию общей координации осуществляет руководитель проверяющей группы.

Сотрудники МВД принимают участие в выездных проверках на основании мотивированного запроса налогового органа. Такой запрос может быть направлен и перед началом проверки, и в процессе ее проведения.

Основаниями для привлечения органов МВД России к проверке являются:

- наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления;
- назначение проверки на основании материалов о налоговых правонарушениях, направленных органами МВД России в налоговый орган;
- наличие сведений об осуществлении экспортно-импортных операций налогоплательщиками, сдающими «нулевую» налоговую и бухгалтерскую отчетность или не представляющими ее в налоговый орган;
- необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения физической защиты при возникновении угрозы безопасности указанных лиц.

Не позднее пяти дней со дня получения такого запроса орган внутренних дел направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в проверке, или мотивированный отказ от участия в проверке.

Основаниями для отказа могут быть:

- отсутствие в запросе фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях проверяемыми лицами законодательства о налогах и сборах;
- несоответствие изложенной в запросе цели привлечения к проверке сотрудников МВД компетенции органов внутренних дел;
- отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников МВД в качестве специалистов и для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и пеней, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

В случаях дальнейшего направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам налоговых преступлений производятся расчеты сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и годам.

Признаками налоговых преступлений согласно ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК являются:

- непредставление физическим лицом налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, повлекшее за собой неуплату налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей 300 тыс. руб.;
- непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах является обязательным, либо включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, повлекшее за собой неуплату налогов и (или) сборов в сумме, составляющей за период в пределах трех лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающей 1500 тыс. руб.;
- неисполнение налоговым агентом в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов

и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, в сумме, составляющий за период в пределах трех лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неисчисленных, неудержанных, неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих исчислению, удержанию и перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо в сумме, превышающей 1500 тыс. руб.;

- сокрытие денежных средств либо имущества организации или ИП, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством 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.

Кроме совместных проверок важным аспектом взаимодействия является взаимная обязанность этих органов направлять при выявлении определенных обстоятельств материалы дела другой стороне в 10-дневный срок со дня выявления этих обстоятельств. Что же это за обстоятельства?

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего представленные выше признаки преступления, направляют материалы в ОВД для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. По результатам проверки этих материалов ОВД принимает процессуальное решение о возбуждении уголовного дела, отказе в возбуждении или его прекращении, после чего в трехдневный срок после вынесения соответствующего постановления уведомляет налоговый орган.

Орган внутренних дел при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, направляет материалы в соответствующий налоговый орган. Не позднее 10 дней налоговый орган уведомляет орган внутренних дел о принятом решении: о назначении соответствующего мероприятия налогового контроля или об отказе в проведении такого мероприятия. При дальнейшем осуществлении этих мероприятий без участия сотрудников МВД налоговый орган в 10-дневный срок со дня принятия решения по результатам рассмотрения материалов выездной или камеральной налоговой проверки уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о результатах проверки.

Вопросы для самопроверки

1. Что понимаются под налоговым администрированием?
2. Каковы основные функции налогового администрирования, их основные цели, формы и методы?
3. Какова иерархия построения налоговых органов в России?
4. Каковы основные функции налоговых органов?
5. В чем заключаются права и обязанности налоговых органов?
6. Каковы основные цели и задачи модернизации налоговых органов?
7. Как выглядит типовая структура территориальной инспекции ФНС?
8. В чем суть основных направлений взаимодействия ФНС и ФТС?
9. В чем суть основных направлений взаимодействия ФНС и ОВД?

4 Реализация налоговыми органами основных полномочий налогового контроля

Работай усердно и честно плати налоги. Тысячи трудящихся в госаппарате рассчитывают на тебя.

Неизвестный автор

4.1. Формы налогового контроля

Под ***налоговым контролем*** следует понимать одно из важнейших направлений государственного финансового контроля (рис. 4.1).

Рис. 4.1. **Виды государственного финансового контроля**

Основная цель налогового контроля — обеспечение исполнения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими субъектами налоговых правоотношений. С ней сопряжены другие цели налогового контроля, представленные на рис. 4.2.

Рис. 4.2. **Цели налогового контроля**

Организация налогового контроля является в значительной степени определяющим фактором повышения уровня налоговых поступлений в бюджетную систему государства. *Эффективно организованный налоговый контроль позволяет уменьшать*:

1) размер сумм налогов, не уплаченных в результате сокрытия налоговой базы;

2) размер сумм налогов, не уплаченных из-за сокрытия денежных средств и имущества, на которое должно быть обращено взыскание;

3) масштаб неуплаты налогов в результате неправильного (ошибочного) применения налогового законодательства;

4) масштаб потерь от применения схем налоговой оптимизации.

Налоговый контроль предусматривает использование трех методов: *предварительного наблюдения* (учет и регистрация налогоплательщиков и объектов налогообложения), *текущего контроля* (общий контроль за сдачей налоговых деклараций, своевременностью и полнотой уплаты налогов) и *последующего контроля* (проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов на предмет правильности и полноты исчисления налогов, проверки банков). Последующий контроль как функция и как важный участок работы налоговых органов имеет свою законодательную базу, сложную организационную структуру и детализированное технико-экономическое обеспечение, включающее большое количество разного рода методических указаний, приемов и программ, в том числе компьютерных.

Налоговый контроль направлен на обеспечение налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов исполнения законодательства в части постановки на налоговый учет, представления налоговой и бухгалтерской отчетности, уплаты налогов и сборов в установленные сроки, правильности определения объектов налогообложения, налоговой базы, ставок налога, порядка открытия счетов в банках и сообщения в налоговый орган об открытии счетов, исполнения банками решений налоговых органов по взысканию налогов и сборов и приостановлению операций по счетам (табл. 4.1).

Следует отметить, что эффективность налогового контроля характеризуется не только уровнем поступления налогов и сборов в бюджетную систему, но и полнотой учета налогоплательщиков и объектов налогообложения, снижением недоимок и задолженности по налогам, снижением числа судебных разбирательств и жалоб налогоплательщиков на действия налоговых и других органов.

Таблица 4.1

Характеристика соответствия форм объектам налогового контроля

Обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и банков, подлежащие налоговому контролю	*Статья, пункт НК РФ*	*Формы налогового контроля*
1	2	3
1. Постановка на учет в налоговых органах. Учет изменений в сведениях об организациях и индивидуальных предприятиях	Ст. 23, подп. 2 п. 1, ст. 83—86	Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли). Анализ информации из внешних источников
2. Ведение учета доходов (расходов) и объектов налогообложения	Ст. 23, подп. 3 п. 1	Камеральная налоговая проверка. Выездная налоговая проверка
3. Представление в налоговый орган налоговых деклараций	Ст. 23, подп. 4 п. 1, ст. 80	Сравнительный анализ данных об учтенных налогоплательщиках и данных о поступивших налоговых декларациях. Анализ информации из внешних источников
4. Полное отражение в налоговой декларации объектов налогообложения, правильное применение налоговых ставок	Ст. 23, подп. 1 п. 1, ст. 80, 81	Камеральная проверка. Выездная налоговая проверка. Получение объяснений налогоплательщиков, плательщиков сборов. Анализ информации из внешних источников. Осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения доходов (прибыли)
5. Правильное и своевременное исчисление, удержание налоговыми агентами сумм налогов из средств, выплачиваемых налогоплательщикам	Ст. 24, подп. 1 п. 3	Камеральная налоговая проверка. Выездная налоговая проверка. Анализ информации из внешних источников

Окончание табл. 4.1

1	2	3
6. Своевременная уплата налогов и сборов в бюджет	Ст. 23, подп. 1 п. 1	Анализ имеющихся в налоговых органах данных учета начисленных и уплаченных сумм налогов и сборов. Выездная налоговая проверка
7. Выполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента	Ст. 76, п. 4	Проверка документов, истребованных из банка
8. Исполнение банком поручения налогоплательщика, налогового агента на перечисление налога, а также решения налогового органа о взыскании налога со счета налогоплательщика	Ст. 60	Истребование из банка и проверка документов, подтверждающих списание средств со счетов налогоплательщика, налогового агента

В связи с отменой ЕСН и введением обязательных страховых взносов введен новый вид финансового контроля — контроль за уплатой страховых взносов. При этом все характеристики и формы контроля (камеральные и выездные проверки) за уплатой страховых взносов идентичны характеристикам и формам налогового контроля, а потому отдельно не рассматриваются.

4.2. Постановка на учет налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов

В соответствии со ст. 83 НК организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, а также по иным основаниям, предусмотренным Кодексом. При этом организации и индивидуальные предприниматели (ИП) должны встать на учет независимо от возникновения у них обязанности по уплате налогов.

Следует также иметь в виду, что организация, в состав которой входят обособленные подразделения, обязана встать на учет по месту

нахождения каждого такого подразделения, только в том случае, если организация уже не состоит на учете по месту нахождения обособленного подразделения по другим основаниям, предусмотренным НК РФ.

Постановка на учет организации и ИП по месту нахождения или месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в *Едином государственном реестре юридических лиц* (ЕГРЮЛ) или *Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей* (ЕГРИП).

Следует отметить, что именно ФНС является тем органом, который уполномочен Правительством РФ осуществлять одновременно государственную регистрацию и юридических лиц, и ИП.

В соответствии с Правилами ведения *Единого государственного реестра налогоплательщиков* (ЕГРН), утвержденными постановлением Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110, свидетельство о постановке на учет в качестве налогоплательщика организациям и ИП выдается налоговым органом одновременно со свидетельством о регистрации юридического лица либо ИП.

Торгово-промышленные палаты, общественные объединения (в том числе политические партии и профсоюзы), а также религиозные организации имеют особый порядок регистрации. В данном случае решение о регистрации принимается Министерством юстиции РФ либо его территориальными органами, а не органами ФНС. После принятия решения о регистрации юридического лица органы юстиции направляют один экземпляр документов (заявление о государственной регистрации, протокол, договор и иной документ о создании юридического лица, учредительные документы, квитанция об уплате государственной пошлины) в Управление ФНС по субъекту РФ для выписки свидетельства о регистрации и включения записи в ЕГРЮЛ. Поскольку внесение записей в ЕГРЮЛ осуществляют управления ФНС России, а внесение записей в ЕГРН — инспекции ФНС России по месту нахождения регистрируемого лица, выдача свидетельства о постановке на налоговый учет производится не одновременно с выдачей свидетельства о внесении записи в ЕГРЮЛ, а в течение пяти дней.

Ведение реестра налогоплательщиков имеет свою особенность, заключающуюся в том, что налогоплательщик самостоятельно в налоговый орган данные представляет только частично, все основные данные о нем вносятся на основании данных из ЕГРЮЛ или ЕГРИП либо на основании данных, полученных от других органов государственной власти или организаций.

Виды сведений, сроки их предоставления и ответственные за их предоставление государственные органы, учреждения, организации и физические лица приведены в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Сведения, включаемые в ЕГРН

Ответственные за предоставление данных в ЕГРН	*Виды сведений*	*Сроки*
1	2	3
1. Органы, осуществляющие государственную регистрацию юридических лиц (территориальные органы ФНС)	Сведения о юридическом лице из ЕГРЮЛ	Одновременно с внесением записей в ЕГРЮЛ. По торгово-промышленным палатам, общественным объединениям, религиозным организациям — в течение 5 дней с даты внесения записи в ЕГРЮЛ
2. Органы, осуществляющие государственную регистрацию ИП (территориальные органы ФНС)	Сведения об индивидуальном предпринимателе из ЕГРИП	Одновременно с внесением записей в ЕГРИП
3. Органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности	Сведения о нотариусе, получившем лицензию (фамилия, имя, отчество — ФИО, адрес места жительства, паспортные данные, номер и дата приказа о назначении на должность нотариуса и др.)	В течение 5 дней со дня издания соответствующего приказа
4. Адвокатские палаты субъектов РФ	Сведения об адвокатах, внесенные в предшествующем месяце в реестр адвокатов субъекта РФ, или исключенные из указанного реестра, а также сведения о принятых за предшествующий месяц решениях о приостановлении (возобновлении) статуса адвокатов	Не позднее 10-го числа каждого месяца

Продолжение табл. 4.2

1	2	3
5. Органы и организации, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства	Сведения о постановке физических лиц на регистрационный учет по месту жительства (ФИО, адреса настоящего и прежнего места жительства, паспортные данные и др.) Сведения о детях в возрасте до 14 лет — для детей граждан РФ, до 18 лет — для детей иностранных граждан, поставленных на учет по месту жительства родителей	В течение 10 дней после регистрации указанных лиц
6. Органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния	Сведения о рождении (смерти): номер и дата составления записи акта о рождении (смерти); серия, номер и дата выдачи свидетельства о рождении (смерти); данные о родившихся и его родителях	В течение 10 дней после регистрации указанных фактов
7. Органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним	Сведения об объекте недвижимости (вид, кадастровый номер, вид права, адрес места нахождения объекта). Сведения о регистрации права (дата регистрации, серия и номер свидетельства). Сведения о правообладателях — юридических, физических лицах	В течение 10 дней со дня соответствующей регистрации
8. Органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств	Сведения о транспортном средстве: *для автотранспорта* — марка, модель, модифика	В течение 10 дней со дня соответствующей регистрации

Продолжение табл. 4.2

1	2	3
	ция, серия и номер регистрационного знака; *для морских и речных транспортных средств* — тип, название судна, регистрационный номер, вид права (собственность или иное); *для воздушных транспортных средств* — тип, государственный и регистрационный знаки, наименование эксплуатанта, вид права (собственность или иное). Дата регистрации (снятия с регистрации), серия и номер документа о регистрации. Сведения о лицах (юридических, физических), на которых зарегистрированы транспортные средства	
9. Органы опеки и попечительства, учреждения, осуществляющие опеку, попечительство или управление имуществом подопечного	Сведения об имуществе подопечного, являющегося объектом налогообложения (вид и местонахождение имущества, данные документа, удостоверяющего право собственности на имущество). Сведения об опекуне (попечителе). Реквизиты документа о назначении опекуном или попечителем. Сведения об управляющем имуществом подопечного.	Не позднее 5 дней со дня принятия соответствующего решения

Окончание табл. 4.2

1	2	3
	Реквизиты документа, подтверждающего назначение лица управляющим имуществом подопечного	
10. Органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия. Нотариусы, занимающиеся частной практикой	Сведения об имуществе, переходящем в порядке дарения или наследования (вид и местонахождение имущества, доля, реквизиты договора дарения или свидетельства о праве наследства). Сведения о дарителе либо наследодателе. Сведения об одаряемом либо о наследнике	Не позднее 5 дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК
11. Органы, осуществляющие регистрацию пользователей природных ресурсов и лицензирование их деятельности	Сведения о лицензии. Сведения о лицензиате	В течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя
12. Органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ	Сведения о фактах первичной выдачи или замены документа, удостоверяющего личность и об изменении персональных данных Сведения о фактах подачи гражданином заявления об утрате документа, удостоверяющего личность	В течение 5 дней со дня выдачи нового документа (кроме случаев, когда документ был утрачен) В течение 3 дней со дня подачи заявления об утрате документа
13. Органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц	Сведения об аккредитации (лишения аккредитации) филиалов и представительств иностранных юридических лиц	В течение 10 дней со дня аккредитации (лишения аккредитации)

На основании данных из ЕГРЮЛ организация ставится на учет по месту ее нахождения. Однако как у организаций, так и у других налогоплательщиков (ИП, физических лиц) существует обязанность постановки на учет и по другим основаниям, в частности по месту нахождения обособленных подразделений организации, по месту нахождения принадлежащего налогоплательщикам недвижимого имущества и по иным основаниям, предусмотренным НК. Также имеются особенности при постановке на учет крупнейших налогоплательщиков, которые определяются Минфином.

Всем налогоплательщикам, как юридическим, так и физическим лицам, присваивается специальный номер — идентификационный номер налогоплательщика. Кроме того, для организаций вводится дополнительный номер — код причины постановки на учет. Введение дополнительного номера связано с тем, что одна и та же организация может состоять на учете в нескольких налоговых органах по различным основаниям.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) имеет следующую структуру:

- первые четыре цифры обозначают код налогового органа, который присвоил ИНН;
- следующие цифры (для организаций — пять знаков, для физических лиц — шесть знаков) представляют собой порядковый номер записи в ЕГРН;
- последние цифры (для организаций — один знак, для физических лиц — два знака) являются контрольным числом, которое рассчитывается по специальному алгоритму.

Код причины постановки на учет (КПП) представляет собой девятизначный цифровой код, который состоит из следующей последовательности цифр:

- первые четыре цифры — код налогового органа, который осуществил постановку на учет по соответствующей причине;
- последующие две цифры обозначают причину постановки на учет;
- последние три цифры являются порядковым номером постановки на учет в налоговом органе по соответствующей причине.

Две цифры, которыми обозначена причина постановки на учет, могут принимать значения от 01 до 50 для российских организаций и от 51 до 99 для иностранных организаций.

Постановка на учет в налоговом органе физических лиц по месту жительства осуществляется в тех случаях, когда на физическое лицо возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы, а также независимо от возникновения такой обязанности при условии, что такое лицо зарегистрировано в качестве ИП.

Постановка на учет в налоговом органе по месту жительства физических лиц, не являющихся ИП, и присвоение им ИНН может производиться *на основании*:

1) сведений советов адвокатских палат об адвокатах, органов юстиции о частных нотариусах, соответствующих органов о наличии в собственности физических лиц недвижимого имущества и транспортных средств, сведений о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения;

2) сведений соответствующих органов о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах их рождения, а также об установлении опеки над физическими лицами и управлении их имуществом, при наличии документированной информации о возложении на это лицо обязанности уплачивать налоги (сборы);

3) заявления физического лица о выдаче документа, подтверждающего присвоение ИНН.

В первых двух случаях после постановки на учет налоговый орган выдает (направляет по почте с уведомлением о вручении) уведомление о постановке на учет в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-3, а в третьем случае — свидетельство о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-2 или иной документ, подтверждающий присвоение ИНН. При этом физические лица, получившие уведомления о постановке на учет по месту жительства, вправе обратиться в налоговый орган с заявлением о получении свидетельства о постановке на учет или иного документа, подтверждающего присвоение ИНН, в том числе в отношении ребенка в возрасте до 14 лет.

Постановка на учет, внесение сведений в ЕГРН производятся в течение пяти дней с момента получения указанных выше сведений или заявления физического лица.

Налоговые органы, осуществившие постановку на учет физического лица по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и (или) транспортных средств, а также по иным основаниям, обязаны сообщить об этом факте по каналам связи налоговому органу по месту жительству физического лица в течение одного рабочего дня со дня постановки на учет в данном налоговом органе. Если до этого момента физическое лицо не было поставлено на учет по месту жительства, то налоговый орган осуществляет постановку его на учет в течение двух дней со дня поступления сведений от налогового органа по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств.

Если физическое лицо, которому принадлежит недвижимое имущество и (или) транспортные средства, не имеет места жительства на территории РФ, ИНН присваивается налоговым органом по

месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортного средства.

Физические лица, место жительства которых для целей налогообложения определяется по месту их пребывания, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет. Для физических лиц — иностранных граждан или лиц без гражданства, зарегистрированных в качестве ИП и имеющих разрешение на временное проживание в РФ, адрес временного проживания приравнивается к адресу места жительства.

Постановка на учет физических лиц, зарегистрированных в качестве ИП в налоговом органе по месту их жительства, осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРИП. Налоговый орган обязан осуществить его постановку на учет с присвоением ИНН или использованием ранее присвоенного ИНН, внести сведения в ЕГРН. Одновременно выдаются (направляются по почте) свидетельство о постановке на учет физического лица по месту жительства на территории РФ по форме № 09-2-2, уведомление о постановке на учет физического лица в налоговом органе по месту жительства по форме № 09-2-3 и свидетельство о государственной регистрации физического лица как индивидуального предпринимателя.

Если физическому лицу, зарегистрированному в качестве ИП, ранее было выдано свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, одновременно со свидетельством о государственной регистрации физического лица в качестве ИП ему выдается (направляется по почте) только уведомление о постановке на учет физического лица по месту жительства.

Аналогично осуществляется постановка на учет частного нотариуса и адвоката, учредившего адвокатский кабинет, которые согласно п. 2 ст. 11 НК отнесены к индивидуальным предпринимателям.

Сведения об ИНН и КПП организации или ИНН физического лица, зарегистрированного в качестве ИП, а также дате постановки на учет организации и ИП (за исключением частного нотариуса и адвоката, учредившего адвокатский кабинет) в качестве налогоплательщика включаются соответственно в ЕГРЮЛ или ЕГРИП на основании сведений, содержащихся в ЕГРН, не позднее рабочего дня, следующего за днем постановки на учет организации или физического лица, зарегистрированного в качестве ИП.

Присвоенный организации или физическому лицу ИНН не может быть повторно присвоен другой организации или другому физическому лицу.

ИНН может быть признан недействительным:

1) в случае внесения изменений в нормативные правовые акты РФ;

2) в случае обнаружения у организации или физического лица более одного ИНН;

3) при снятии с учета организации в случае ее ликвидации;

4) при снятии с учета организации в случае прекращения деятельности в результате реорганизации в форме слияния, присоединения и преобразования;

5) при снятии с учета физического лица в случае его смерти.

ИНН, которые признаны недействительными, размещаются на WEB-сайтах управлений ФНС России по субъектам РФ.

ИНН при изменении места нахождения организации или при изменении места жительства физического лица не изменяются.

Снятие с учета организации и физического лица, зарегистрированного в качестве ИП, соответственно по месту нахождения и месту жительства осуществляется на основании выписки из ЕГРЮЛ или ЕГРИП в порядке, представленном на рис. 4.3.

Сведения о снятии налогоплательщика с учета направляются по каналам связи в налоговый орган по новому месту нахождения организации (месту жительства физического лица) не позднее рабочего дня, следующего за днем снятия налогоплательщика с учета, а учетное дело направляется в трехдневный срок. Кроме того, налоговый орган по прежнему месту нахождения организации (месту жительства физического лица, зарегистрированного в качестве ИП) направляет сведения о снятии налогоплательщика с учета и выписку из ЕГРЮЛ (ЕГРИП) в налоговые органы, в которых организация или ИП состоит на налоговом учете по иным основаниям.

Постановка на учет организации (ИП) по новому месту нахождения (месту жительства) осуществляется не позднее рабочего дня, следующего за днем получения выписки из ЕГРЮЛ или ЕГРИП.

Снятие с учета по месту нахождения обособленного подразделения в случае прекращения деятельности через это подразделение производится по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления.

Снятие с учета налогоплательщиков по месту нахождения недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляется на основании сведений соответствующих органов в течение пяти дней с момента их поступления.

Физическое лицо, не относящееся к ИП, а также частный нотариус, адвокат снимаются с учета на основании сведений о факте регистрации по новому месту жительства, полученных от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, представленном на рис. 4.4.

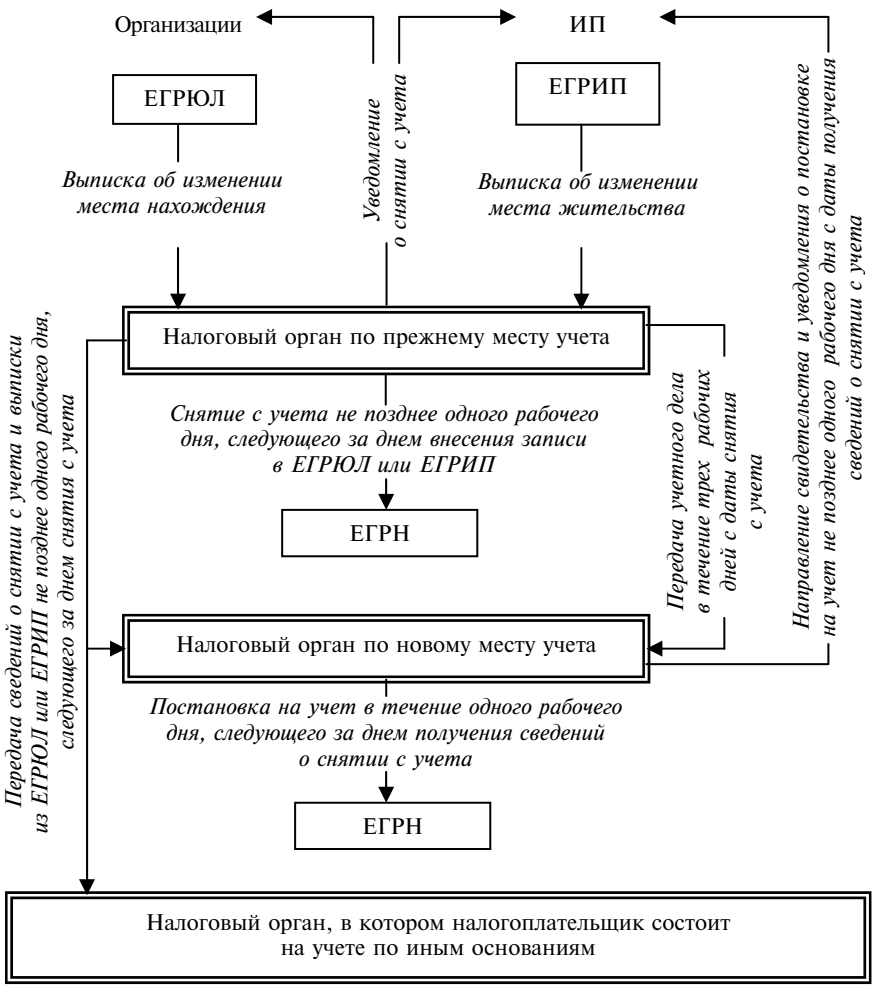


Рис. 4.3. **Порядок снятия с налогового учета и постановки на учет организаций и ИП в связи с изменением места нахождения (места жительства)**

Внесение изменений о физическом лице, не относящемся к ИП, а также о частном нотариусе или адвокате учитывается на основании сведений соответствующих органов, указанных в ст. 85 НК.

Сведения, содержащиеся в государственных реестрах налогоплательщиков (ЕГРН), юридических лиц (ЕГРЮЛ), индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), могут предоставляться пользователям

в порядке, предусмотренном соответствующими постановлениями Правительства РФ.

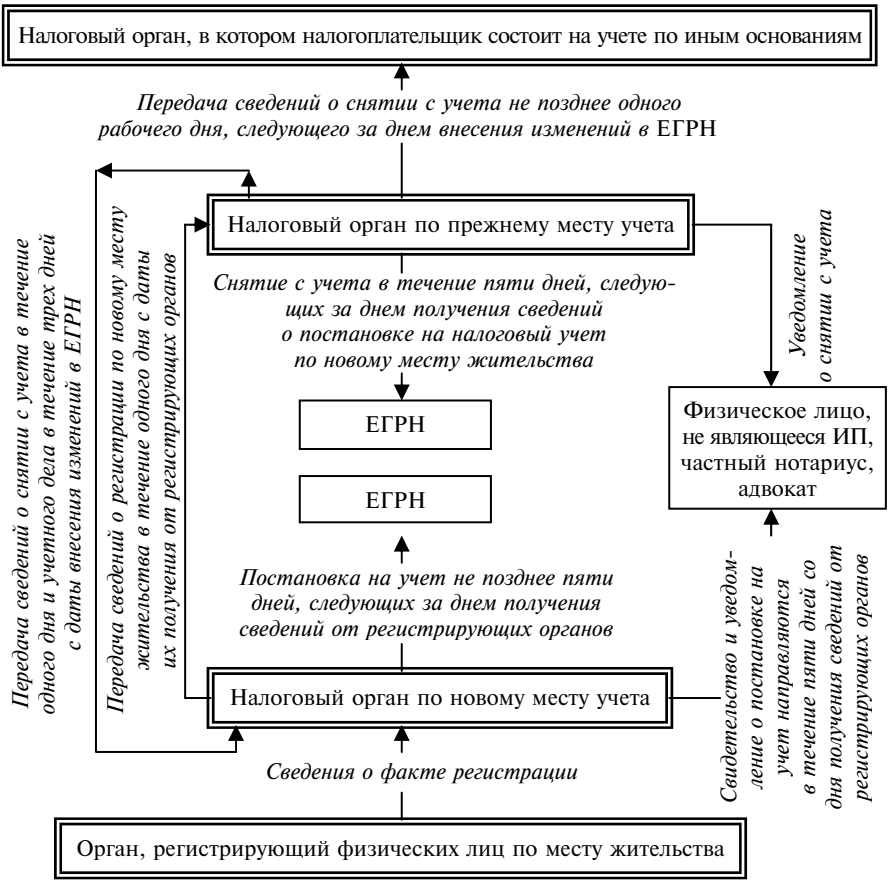


Рис. 4.4. **Порядок снятия с налогового учета и постановки на учет физического лица, не являющегося ИП, а также частного нотариуса и адвоката**

4.3. Организация камеральных налоговых проверок

При всем многообразии форм ***налоговые проверки*** являются основной формой налогового контроля. В соответствии со ст. 87 НК определены два вида налоговых проверок: *камеральные* и *выездные.*

Камеральная и выездная налоговые проверки различаются между собой прежде всего местом их проведения. Так, камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа, а выездная налоговая проверка — по месту нахождения налогоплательщика (при отсутствии у налогоплательщика помещения возможно ее проведение по месту нахождения налогового органа). Имеются различия и в порядке проведения, сроках, оформлении результатов этих проверок, и др. (табл. 4.3).

Таблица 4.3

Сравнительная характеристика камеральной и выездной налоговых проверок

Показатели	*Камеральная налоговая проверка*	*Выездная налоговая проверка*
1	2	3
1. Место проведения проверки	По месту нахождения налогового органа	По месту нахождения налогоплательщика
2. Основание для проведения проверки	Без какого-либо специального решения руководителя налогового органа	На основании письменного решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа
3. Срок проведения проверки	В течение трех месяцев со дня представления налоговой декларации (расчета)	Не более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях — до шести месяцев.
4. Процедуры, применяемые при проведении проверки:		
истребование документов;	Проводится только в случаях, предусмотренных п. 6—9 ст. 88 НК	Проводится
допрос свидетеля	Проводится	Проводится
осмотр помещений и территорий объектов налогоплательщика;	Не проводится	Проводится

Окончание табл. 4.3

1	2	3
осмотр документов и предметов	Проводится, при условии что они получены в результате ранее проведенных мероприятий налогового контроля или при согласии владельца	Проводится
выемка документов	Не проводится	Проводится
назначение экспертизы;	Проводится	Проводится
привлечение специалиста;	Проводится	Проводится
инвентаризация имущества	Не проводится	Проводится
5. Порядок оформления результатов	Путем отражения результатов в программном комплексе, а при наличии налоговых правонарушений — составляется акт камеральной налоговой проверки	Составляется акт выездной налоговой проверки
6. Срок оформления результатов проверки	В течении 10 дней после окончания камеральной проверки	Не позднее двух месяцев с даты окончания проверки (составления справки об окончании проверки)

До 2007 г. в Налоговом кодексе РФ было определено такое понятие, как «встречная проверка», т.е. проверка документов контрагентов налогоплательщика на соответствие содержащихся в них данных данным, отраженных в учетных документах самого налогоплательщика. В настоящее время оно упразднено. Однако право истребования документов (информации) о налогоплательщике у его контрагентов, или иных лиц, располагающих такими документами (информацией) у налоговых органов осталось (ст. 93 НК).

Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, выявление и предотвращение налоговых правонарушений, а также сбор и подготовка необходимой информации для обеспечения эффективного отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок.

С 2007 г. Кодексом значительно ограничены права налоговых органов по истребованию документов у налогоплательщиков при проведении камеральной налоговой проверки. Документы теперь могут быть истребованы только в следующих случаях:

1) если представление документов вместе с декларацией предусмотрено Налоговым кодексом РФ;

2) при использовании налоговых льгот (истребуются документы, подтверждающие права налогоплательщика на эти льготы);

3) при подаче декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога (истребуются документы, подтверждающие право налогоплательщика на применение налоговых вычетов);

4) при подаче декларации по налогам, связанным с использованием природных ресурсов (истребуются документы, связанные с исчислением и уплатой таких налогов).

В остальных случаях у налогоплательщика отсутствует обязанность представлять какие-либо документы при камеральной налоговой проверке, даже если их истребует налоговый орган. Однако, если налоговый орган в процессе камеральной проверки выявляет ошибки или несоответствия данных налоговой декларации с данными, содержащимися в другой отчетности налогоплательщика или иных документов, имеющихся у налогового органа, он вправе потребовать от налогоплательщика представить необходимые пояснения в течение пяти дней или внести соответствующие исправления в установленный срок. В этом случае налогоплательщик обязан представить в налоговый орган письменные пояснения относительно выявленных ошибок и противоречий. Что касается документов, подтверждающих достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию — то их представление в налоговый орган вместе с пояснениями является правом, а не обязанностью налогоплательщика (за исключением представленных выше случаев).

Все полученные от налогоплательщиков декларации и бухгалтерская отчетность регистрируются в программном комплексе налоговых органов. По истечении 10 рабочих дней после установленного законодательством срока представления налоговой (бухгалтерской) отчетности налоговый орган начинает сверку списка налогоплательщиков, обязанных представить в этот срок соответствующую отчетность с данными о фактическом представлении отчетности.

По результатам сверки определяются налогоплательщики, которые несвоевременно представили отчетность, а также налогоплательщики, которые ее вообще не представили.

Налогоплательщики, несвоевременно представившие отчетность, привлекаются к налоговой ответственности в соответствии со ст. 119 НК, а их должностные лица — к административной ответственности (ст. 15.5 КоАП).

По налогоплательщикам, вообще не представившим отчетность в течение 10 дней по истечении установленного НК срока, принимается решение о приостановлении операций по счетам в банке. Данное решение направляется в банк, а его копия — налогоплательщику. В случае, если в последующем налогоплательщик представит налоговую декларацию, тогда налоговый орган своим решением отменяет приостановление операций по счетам налогоплательщика не позднее одного операционного дня, следующего за датой представления этой декларации.

В отношении налогоплательщиков, которые, несмотря на принятые налоговым органом меры, так и не представляют налоговые декларации, проводятся дополнительные мероприятия. Проводится анализ информации, полученной из внешних источников, исследуется отчетность за предыдущие периоды, запрашиваются у банков выписки по операциям на счетах налогоплательщика. По результатам этой аналитической работы определяется круг налогоплательщиков, в деятельности которых предполагаются нарушения налогового законодательства. По таким налогоплательщикам составляется заключение о целесообразности включения их в план проведения выездных налоговых проверок.

Что касается поступивших налоговых деклараций, то они могут быть подвергнуты камеральной проверки. *Основными этапами* камеральной налоговой проверки являются:

1) проверка полноты представления налогоплательщиком документов налоговой отчетности;

2) визуальная проверка правильности оформления документов налоговой отчетности (полноты заполнения всех необходимых реквизитов, четкости их заполнения, наличие подписей и т.д.);

3) арифметический контроль данных налоговой отчетности;

4) проверка обоснованности применения налоговых ставок, льгот;

5) проверка правильности исчисления налоговой базы.

При проведении камеральной налоговой проверке, помимо пояснений и документов, приложенных налогоплательщиком к декларации, налоговый орган может также использовать:

1) данные, полученные из внешних источников (Федеральной таможенной службы, Федеральной регистрационной службы, правоохранительных органов и т.д.);

2) документы, истребованные у контрагентов налогоплательщика;

3) сведения, полученные от банка о наличии и движении денежных средств на счетах налогоплательщика;

4) сведения, содержащиеся в базах данных налогового органа в отношении налогоплательщиков, зарегистрированных по недействительным паспортам и на «подставных лиц».

Камеральная проверка обоснованности применения льгот и правильности исчисления налоговой базы проводится не по всем налогоплательщикам. Для такой проверки производится отбор налогоплательщиков. ФНС России устанавливает *критерии отбора налогоплательщиков*, по которым следует проводить камеральную проверку. Такими критериями, в частности, являются:

- представление деклараций по НДС, в которых заявлено возмещение из бюджета значительных сумм налога;
- представление деклараций, в которых по сравнению с предыдущими периодами существенно увеличена сумма налоговых льгот;
- наличие результатов анализа отчетности, указывающих на возможность совершения налогоплательщиком налогового правонарушения;
- наличие информации о поступлении значительных денежных сумм на счета налогоплательщиков, представляющих «нулевую» отчетность;
- несоответствие данных налоговой отчетности данным, полученным из внешних источников.

При отборе налогоплательщиков для проведения камеральной проверки предпочтение отдается проверке налоговых деклараций налогоплательщиков с наибольшими суммами предполагаемых доначислений.

Акт камеральной налоговой проверки соответствует по форме и содержанию акту выездной проверки.

4.4. Организация выездных налоговых проверок

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающих трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки. Выездная проверка в отношении одного налогоплательщика может проводится по одному или нескольким налогам. Не допускается проведение в отношении одного налогоплательщика более двух выездных проверок в течении одного календарного года, а

также двух проверок по одним и тем же налогам за один и тот же период. Исключение составляет назначенная согласно п. 10 ст. 89 НК повторная выездная налоговая проверка.

Планирование выездных налоговых проверок

Планирование проверок является подготовительным этапом их проведения. На этом этапе определяются налогоплательщики, которые должны быть проверены, сроки проведения проверки, виды налогов, подлежащие проверке, а также период, охватываемый проверкой. *Цель* такого планирования — обеспечение оптимального выбора налогоплательщиков и круга вопросов, проверка которых могла бы с наибольшей вероятностью выявить нарушения налогового законодательства и обеспечить поступление в бюджет доначисленных налогов, пеней и штрафов.

Составными частями (этапами) процесса планирования и подготовки выездных налоговых проверок являются восемь основных процедур (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Этапы процесса планирования выездных налоговых проверок

Этап	*Сущность этапа*
1-й	Формирование информационных ресурсов о налогоплательщике
2-й	Анализ результатов камеральной проверки
3-й	Анализ налоговой и бухгалтерской отчетности
4-й	Анализ основных финансовых показателей деятельности налогоплательщика по отраслевому принципу
5-й	Выбор объекта проверки
6-й	Определение видов налогов, периода их проверки, подготовка перечня вопросов, подлежащих проверке
7-й	Предварительная подготовка предложений о предполагаемых затратах времени на проведение проверки, количестве специалистов, необходимости привлечения к проверке правоохранительных органов
8-й	Подготовка и утверждение плана проверок

➢ ***На первом этапе*** для целенаправленного отбора налогоплательщиков, у которых должны быть проведены выездные проверки, налоговые органы используют информационные ресурсы ФНС

России (внутренние источники), а также информацию, получаемую из внешних источников (рис. 4.5).

Рис. 4.5. **Формирование информационных ресурсов**

Информация о налогоплательщиках от государственных органов, организаций и иных лиц может поступать в двух режимах:

1) *систематически* — на основании законодательства или по соглашениям с различными государственными органами об обмене информацией;

2) *периодически* — на основании отдельных запросов налоговых органов.

Конечным результатом работы по сбору и обработке информации о налогоплательщиках является формирование информацион-

ных ресурсов налоговых органов, содержащих информацию на каждого налогоплательщика, состоящего на учете в налоговом органе — досье налогоплательщика (рис. 4.6).

Досье налогоплательщика			
Идентификационная часть	***Данные о сделках, влияющих на формирование налоговой базы***	***Косвенные данные о хозяйственной деятельности***	***Другая информация***
Данные ЕГРЮЛ, ЕГРИП, ЕГРН	Крупные суммы, израсходованные на благотворительные цели	Данные о крупных партиях перевозимых грузов	Сигнальная информация по результатам контрольной работы
Информация об учетной политике, принятой налогоплательщиком	Значительные суммы НДС, предъявленные к возмещению из бюджета	Сведения о существенном увеличении потребления энергетических, водных ресурсов при незначительном увеличении объема выпущенной и реализованной продукции	О налоговых нарушениях взаимозависимыми лицами
Сведения об участии в других организациях и предпринимательской деятельности руководителя	Сведения ГТК России по экспорту (по ГТД и др.)	Сведения из средств массовой информации	Данные, полученные от других налоговых органов, о крупных суммах и финансовых вложениях налогоплательщика
Данные о ликвидации, реорганизации, банкротстве налогоплательщика	Крупные финансовые вложения в недвижимость, транспорт и др.	Информация о пользователях природными ресурсами	Сведения, полученные в результате истребование документов у контрагента
Сведения о наличии экспортных операций	Другие данные	Другие данные	Данные о нарушении валютного законодательства
Наличие филиалов, представительств, структурных подразделений			Другая информация

Рис. 4.6. **Структура досье налогоплательщика**

➢ ***На втором этапе*** планирования выездных налоговых проверок налоговыми органами активно используется информация, полученная в рамках проведения камеральной проверки.

➢ ***На третьем этапе*** используются также результаты анализа бухгалтерской и налоговой отчетности. Такой анализ проводится на основе системы контрольных соотношений, показывающей уровень достоверности представленной налогоплательщиком налоговой отчетности.

Все показатели налоговой и бухгалтерской отчетности связаны между собой. Так, в частности, при увеличении выручки от реализации товаров (работ, услуг), показанной по бухгалтерской отчетности, при соблюдении ряда условий должна увеличиваться и налоговая база по налогу на прибыль организаций, налогу на добавленную стоимость. При снижении задолженности за поставленную продукцию, числящейся за покупателями, на эту сумму должна увеличиваться и выручка от реализации продукции, если она определяется на момент оплаты продукции.

С учетом этого ФНС России разрабатываются контрольные соотношения в виде специальных формул, позволяющих проанализировать достоверность налоговой и бухгалтерской отчетности, определить вопросы, которые следует включить в программу проверки.

С и с т е м а контрольных соотношений включает в себя:

- *внутридокументальные* контрольные соотношения (формулы для сопоставления показателей одного документа декларации или бухгалтерского отчета);
- *междокументальные* контрольные соотношения показателей налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и информационных ресурсов (формулы, в которых сопоставляются данные нескольких документов и (или) информации, полученной из внешних источников).

Заметим, что применение такой системы позволяет определить только ориентировочные данные, которые служат основанием отбора налогоплательщиков для проведения выездной налоговой проверки, но никак не для доначислений налогов и сборов и применения налоговых санкций.

По результатам данного этапа составляют заключение, содержащее рекомендации об отборе соответствующих налогоплательщиков для выездных налоговых проверок с обоснованием причин, послуживших основанием для таких выводов.

➢ ***На четвертом этапе*** планирования выездных проверок с целью рационального отбора проверяемых осуществляется периодический анализ основных финансовых показателей налогоплательщиков одной отрасли.

При проведении финансово-экономического анализа собирается информация о физических объемах потребленных энергетических и иных материальных ресурсов и ее анализ на предмет соответствия уровню и динамике указанных объемов показателям бухгалтерской отчетно-

сти, отражающих объемы производства и реализации продукции (работ, услуг). Кроме того, используются косвенные данные о хозяйственной деятельности налогоплательщика, данные о совершенных хозяйственных операциях или иных сделках, другая информация, содержащаяся в досье налогоплательщика. Такой анализ проводится с использованием возможностей информационных систем налоговых органов.

По результатам данного этапа также составляют заключение с рекомендациями по выбору для проведения выездной налоговой проверки налогоплательщиков и перечня вопросов, подлежащих проверке.

➢ ***На пятом этапе*** при решении вопроса о выборе налогоплательщика для проведения выездной налоговой проверки необходимо учитывать принятую Федеральной налоговой службы Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок (утверждена приказом ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@, в ред. приказа ФНС России от 14 октября 2008 г. № ММ-3-2/467@).

Согласно данной Концепции отбор налогоплательщиков для выездных проверок осуществляется по критериям риска совершения налогового правонарушения. При этом основная часть критериев является общедоступными — они размещены на сайте ФНС России. Всего в 2007 г. определено 12 общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков, представленных в табл. 4.5.

Таблица 4.5

Общедоступные критерии оценки рисков, используемые налоговыми органами в процессе отбора налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок

Критерий	*Примечание*
1	2
1. Налоговая нагрузка данного налогоплательщика ниже среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности)	Налоговая нагрузка рассчитывается как соотношение суммы уплаченных налогов к обороту (выручке)
2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов	Осуществление организацией финансово-хозяйственной деятельности с убытком в течение двух и более календарных лет
3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период	Доля вычетов по налогу на добавленную стоимость от суммы начисленного с налоговой базы налога равна или превышает 89% за период 12 месяцев

Продолжение табл. 4.5

1	2
4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг)	По налогу на прибыль организации есть несоответствие темпов роста расходов по сравнению с темпом роста доходов: данные налоговой отчетности не совпадают с данными финансовой отчетности
5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в данном субъекте РФ	Информацию о статистических показателях среднего уровня заработной платы можно получить из следующих источников: официальные интернет-сайты территориальных органов статистики; статистические сборники, бюллетени и другие материалы территориальных органов статистики; по запросу в территориальный орган статистики или налоговый орган в соответствующем субъекте РФ; официальные сайты Управлений ФНС России по субъектам
6. Неоднократное приближение к предельному значению величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы	В данном случае понимается приближение менее чем на 5% к предельному значению величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы (два и более раза в течение календарного года)
7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода за календарный год	По НДФЛ доля профессиональных налоговых вычетов, заявленных в налоговых декларациях, в общей сумме доходов превышает 83%
8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами — перекупщиками или посредниками («цепочки контрагентов») — без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели)	Обстоятельства, свидетельствующие о получении налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды, указаны в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53

Окончание табл. 4.5

1	2
9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей действительности	Отсутствие без объектных причин пояснений налогоплательщика относительно выявленных в ходе камеральной проверки ошибок в налоговой декларации и (или) противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо несоответствий сведениям, имеющимся в налоговом органе: в том случае, если налогоплательщик вызван в налоговый орган на основании письменного уведомления в соответствии с подп.4 п.1 ст. 31 НК
10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах в связи с изменением места нахождения («миграция» между налоговыми органами)	Два или более случая с момента государственной регистрации юридического лица, предоставление при проведении налоговой проверки в регистрирующий орган заявления о государственной регистрации изменений, связанных с изменением местонахождения юридического лица, повлекших изменение места постановки на учет
11. Значительное отклонение уровня рентабельности (рентабельности продаж и/или рентабельности активов) по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики	В части налога на прибыль организаций отклонение на 10% и более (в сторону уменьшения) рентабельности по данным бухгалтерского учета налогоплательщика от среднеотраслевой рентабельности по аналогичному виду деятельности по данным статистики
12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском	Информация о наиболее распространенных способах ведения финансово-хозяйственной деятельности с высокими налогами, рисками, направленных на получение необоснованной налоговой выгоды (размещена на сайте ФНС России www.nalog.ru)

Используя эти критерии, налогоплательщик может самостоятельно оценить, подлежит ли он отбору для включения налоговыми органами в план выездных налоговых проверок или нет. В случае попадания в «зону риска» налогоплательщик может самостоятельно разобраться, с чем это связано, обнаружить и исправить ошибки, представив в налоговый орган уточненную декларацию. Таким образом, процесс отбора налоговыми органами субъектов для проведения выездной налоговой проверки становится открытым и понятным для налогоплательщиков процессом.

Особое внимание в Концепции уделяется двенадцатому критерию, связанному с ведением деятельности с высоким налоговым риском. По нему оцениваются действия налогоплательщика, направленные на получение необоснованной налоговой выгоды, в том числе по обстоятельствам, указанным в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53 (подробнее см. параграф 6.1 учебника).

Применение данного критерия призвано исключить практику взаимоотношений налогоплательщиков с проблемными контрагентами, в том числе с фирмами-однодневками, организациями, не зарегистрированными в ЕГРЮЛ, и т.п. Кроме того, данный критерий призван минимизировать совершение сделок, не имеющих экономического смысла (например, приобретение сырья по завышенным ценам, выдачу займов под низкий процент и без обеспечения).

Налогоплательщикам, решившим самостоятельно исключить сомнительные операции, влияющие на исчисление налоговой базы, и пересчитать свои налоговые обязательства, ФНС России рекомендует направить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию и пояснительную записку по установленной форме (приложение № 5 к Приказу ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333 @). Налоговый орган проводит камеральную проверку таких деклараций без истребования документов. А назначение выездной налоговой проверки по таким декларациям может производиться только на основании имеющейся у налогового органа информации о возможных нарушениях налогового законодательства и только по согласованию с ФНС России.

В соответствии с данной Концепцией выбор налогоплательщиков для проведения выездных налоговых проверок построен на целенаправленном отборе, тщательном и постоянно проводимом, всестороннем анализе имеющейся у налоговых органов информации о каждом из них независимо от его формы собственности и суммы налоговых обязательств. При осуществлении планирования подлежат анализу все существенные аспекты как отдельно взятой сделки, так и деятельности налогоплательщика в целом.

Приоритетным для включения в план выездных налоговых проверок являются те налогоплательщики, в отношении которых у налогового органа имеются сведения об участии в схемах ухода от налогообложения или в схемах минимизации налоговых обязательств и (или) если результаты проведенного анализа финансово-хозяйственной деятельности свидетельствуют о предполагаемых налоговых правонарушениях.

➢ ***На шестом этапе*** планирования по выбранным для проверки налогоплательщикам производится конкретизация проверяемых налогов, периода их проверки, готовится перечень вопросов, подлежащих проверке.

➢ ***На седьмом этапе*** планируются предполагаемые затраты времени на проведение проверки, обосновывается количество проверяющих, решается вопрос о необходимости привлечения к проверке органов внутренних дел.

➢ ***На восьмом этапе*** происходит формирование планов проведения выездных налоговых проверок. Эти планы формируются ежеквартально и утверждаются руководителем налогового органа за 15 дней до начала квартала. План является конфиденциальным документом, содержащаяся в нем информация не подлежит разглашению.

Корректировка плана проведения выездных проверок в течение квартала может проводиться на основании решения руководителя налогового органа по следующим причинам:

1) получение срочных заданий от вышестоящего налогового органа;
2) наличие внеплановых поручений правоохранительных органов;
3) наличие мотивированных запросов других налоговых органов;
4) временное отсутствие руководителя и (или) главного бухгалтера организации (индивидуального предпринимателя).

В целях максимальной эффективности и создания благоприятных условий предстоящей выездной налоговой проверки должны быть решены организационные вопросы, связанные с их проведением. Так, должны быть заблаговременно направлены запросы в соответствующие органы и собрана вся недостающая информация о налогоплательщике, в том числе:

- информация банков по операциям и счетам налогоплательщика;
- информация других налоговых органов и иных организаций о проведении налогоплательщиками отдельных финансово-хозяйственных операций;
- информация правоохранительных и контролирующих органов об имеющих место фактах нарушения налогоплательщиком и его должностными лицами уголовного, административного, таможенного и иного законодательства.

Порядок назначения и сроки проведения выездной налоговой проверки

Перед направлением проверяющих на выездную проверку руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение. Указанное решение должно содержать:

- наименование налогового органа;
- номер решения и дату его вынесения;
- наименование налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) или Ф.И.О. индивидуального предпринимателя;
- идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- периоды, за которые проводится проверка;
- предмет проверки (виды налогов, по которым проводится проверка);
- Ф.И.О., должности лиц, входящих в состав проверяющей группы;
- подпись лица, вынесшего решение, с указанием Ф.И.О. и должности.

Срок проведения выездной налоговой проверки ограничивается *двумя месяцами*. Срок исчисляется со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверки. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях — до шести месяцев.

В рамках выездной налоговой проверки может проверяться деятельность филиалов и представительств налогоплательщика. В то же время может проводиться самостоятельная выездная проверка филиалов и представительств, но только по региональным и местным налогам. При этом срок проведения такой самостоятельной проверки филиалов и представительств не может превышать одного месяца.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования документов (информации) у контрагентов налогоплательщика или других лиц;

2) получения информации от иностранных государственных органов;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и возобновление проверки оформляется соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Общий срок приостановления проверки не может превышать шести месяцев. В случае, если налоговый орган не смог получить в этот срок запрашиваемую у иностранных органов информацию, тогда срок приостановления проверки может быть продлен еще на три месяца.

Начало выездной налоговой проверки

Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить руководителю проверяемой организации или ИП служебные удостоверения, а также решение (постановление) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Факт ознакомления с ним удостоверяется подписью руководителя или ИП (их представителей) на экземпляре решения после слов «с решением (постановлением) о проведении проверки ознакомлен» с указанием соответствующей даты. В случае их отказа от подписи на экземпляре решения (постановления) делается запись об отказе от подписи, которая заверяется должностным лицом налогового органа.

В случае воспрепятствования доступу должностных лиц, проводящих выездную проверку, на используемые для осуществления предпринимательской деятельности территории или в помещения налогоплательщика руководителем проверяющей группы составляется акт, в котором фиксируется факт такого воспрепятствования. Акт подписывается руководителем проверяющей группы и налогоплательщиком. При отказе налогоплательщика подписать акт в нем делается соответствующая запись. На основании такого акта налоговый орган вправе самостоятельно исчислить суммы налогов, подлежащие уплате, расчетным путем на основании имеющейся у него информации о налогоплательщике или данных об иных аналогичных налогоплательщиках.

Перед проверкой учетной документации налогоплательщика должно проводиться собеседование проверяющих с руководителем организации, ИП, главным бухгалтером или иными должностными лицами, ответственными за исчисление и уплату налогов. Целью проведения указанного собеседования является получение общей информации о деятельности налогоплательщика, а также решение вопросов, связанных с организацией проверки (предоставление проверяющим помещения, определение графика работы, пропуска на территорию налогоплательщика и т.д.).

Для получения необходимых документов руководителю проверяемой организации или ИП вручается требование о представлении документов. Данное требование подписывается должностным лицом налогового органа и вручается руководителю проверяемой организации или ИП под расписку. В случае отказа налогоплательщика от представления запрашиваемых документов или непредставления их в десятидневный срок он привлекается к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК.

Действия по осуществлению налогового контроля, проводимые в процессе выездной налоговой проверки

В ходе самой проверки проверяющими исследуются документы, имеющие значение для исчисления и уплаты налогов. *Объектами исследования*, в частности, являются:

- учредительные документы организации;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе;
- налоговые декларации;
- документы бухгалтерской отчетности организации;
- договоры (контракты);
- имеющиеся в наличии лицензии:
- приказы по учетной и (или) кредитной политике:
- банковские и кассовые документы;
- накладные на отпуск материальных ценностей;
- акты выполненных работ;
- счета-фактуры;
- учетные регистры (главная книга, журналы-ордера, ведомости).

Приемы и методы проверки учетной документации налогоплательщика определяются исходя из особенностей бухгалтерского учета, его состояния, а также выводов о вероятности обнаружения нарушений налогового законодательства, сделанных на основании предпроверочного анализа финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Существует два метода проверки документов, характеризующих степень охвата проверкой учетной документации налогоплательщика — сплошной и выборочный.

Сплошной метод предусматривает проверку всех первичных документов налогоплательщика, относящихся к определенному разделу учета и соответствующему налоговому периоду. При этом проверяется полнота и правильность отражения этих документов в учетных регистрах налогового и бухгалтерского учета.

Выборочный метод предусматривает проверку определенной части учетных документов налогоплательщика, отобранной проверяющими. Выбор документов для проверки может быть произведен либо исходя из значимости первичных документов, например имеющих наибольшее денежное выражение, либо посредством применения методов случайной выборки, например проверяется каждый пятый документ.

При необходимости в ходе проверки могут исследоваться учетные документы налогоплательщика, хранящиеся в электронном виде. В этом случае могут привлекаться специалисты в области информационных технологий. Такая информация может исследоваться непосредственно как на компьютере, так и на копиях этой информации, выполненных на бумажных носителях. При этом следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» организация обязана по требованию проверяющих подготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях.

При проверке документации налогоплательщика определяются:

- полнота устранения нарушений, выявленных предыдущей проверкой;
- соответствие показателей, отраженных в налоговых декларациях, данным бухгалтерской отчетности с учетом их корректировки для целей налогообложения;
- соотношение бухгалтерской и налоговой отчетности данным главной книги и данным регистров аналитического и синтетического учета (журналов-ордеров, ведомостей, книг учета хозяйственных операций, применяемых при упрощенной системе налогообложения, карточек аналитического учета);
- полнота и правильность отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, влияющих на формирование налоговой базы;
- правильность применения цен на товары (работы, услуги) для целей налогообложения в случаях, предусмотренных ст. 40 НК;
- обоснованность применения налоговых ставок, льгот, правильность исчисления сумм налогов, подлежащих уплате.

В процессе проверки устанавливается соблюдение налогоплательщиком действующего порядка оформления первичных учетных документов и отражения соответствующих хозяйственных

операций в бухгалтерском учете, наличие первичных учетных документов, являющихся основанием для документирования данных операций.

Проверка каждого первичного учетного документа производится по трем направлениям: по оформлению; по правильности определения количественного (суммового) выражения; по соответствию отраженных в них операциях действующему законодательству (рис. 4.7).

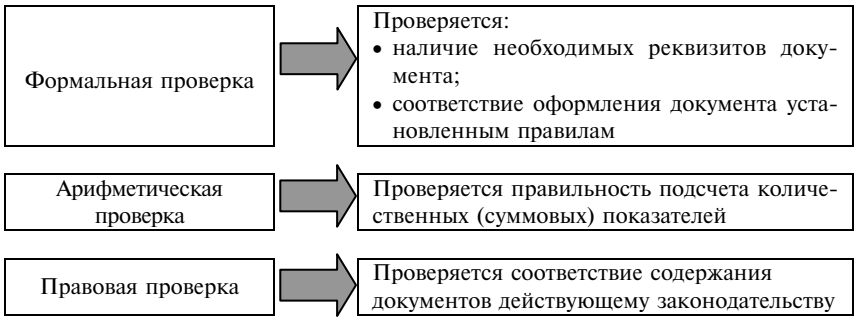


Рис. 4.7. **Проверка первичных учетных документов**

Если в ходе выездной проверки установлены факты отсутствия у налогоплательщика учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения этого учета с нарушениями установленного порядка, приводящего к невозможности исчислить налоги, суммы налогов, подлежащие уплате, определяются расчетным путем на основании имеющейся у налогового органа информации о налогоплательщике или данных об иных налогоплательщиках.

В случае выявления выездной налоговой проверкой фактов налоговых правонарушений проверяющими должны быть приняты меры по формированию доказательной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения. Для этого снимаются копии с документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, производится выемка подлинников указанных документов, получение недостающих документов из других источников, проведение встречных проверок, опросы свидетелей, назначение экспертизы и т.д. Все процедуры, которые могут применяться при проведении налогового контроля, сведены в табл. 4.6.

Таблица 4.6

Процедуры при проведении выездных налоговых проверок

Наименование процедуры	*Основания для назначения*	*Основания для проведения*	*Порядок проведения*
1	2	3	4
1. Выемка документов и предметов	Отказ налогоплательщика представить требуемые документы или непредставление их в десятидневный срок, при наличии достаточных оснований полагать, что документы могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены	Мотивированное постановление должностного лица налогового органа, утвержденное руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего проверку	Выемка производится в присутствии понятых путем изъятия копий или подлинников документов. В случае изъятия подлинников налогоплательщику в срок не позднее 5 дней представляются копии документов, заверенные налоговым органом. Изъятие оформляется протоколом выемки документов
2. Осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий и помещений налогоплательщика	При необходимости в целях проверки достоверности данных, содержащихся в документах налогоплательщика, и выяснения существенных обстоятельств, имеющих значение для проверки	Проводится должностным лицом налогового органа без оформления какого-либо документа о назначении осмотра	Проводится в присутствии понятых. Оформляется протоколом. При необходимости осуществляется фотосъемка, видеозапись
3. Инвентаризация имущества налогоплательщика	То же	То же	Проводится без участия понятых и без оформления протокола

Окончание табл. 4.6

1	2	3	4
4. Проведение экспертизы	При необходимости разъяснения возникающих в процессе проверки вопросов, требующих специальных познаний в области науки, искусства, техники	На основании постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего проверку. Примечание. Об ознакомлении налогоплательщика с постановлением о назначении экспертизы составляется протокол	Путем исследования и дачи заключения по поставленным должностным лицом налогового органа вопросам. Экспертиза проводится на основании договора с экспертным учреждением
5. Участие свидетелей	При необходимости получения показаний по фактам, связанным с исчислением и уплатой налогов	На основании повестки за подписью руководителя (его заместителя) налогового органа	Путем получения показаний и занесения их в протокол
6. Привлечение специалистов	При необходимости для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (осмотр помещений и территорий, проведение инвентаризации)	На основании постановления должностного лица налогового органа по согласованию с руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего проверку	В порядке, предусмотренном договором
7. Участие переводчика	При необходимости для осуществления письменных и устных переводов	На основании постановления должностного лица налогового органа по согласованию с руководителем (его заместителем) налогового органа, проводящего проверку	В порядке, предусмотренном договором

Окончание выездной проверки и реализация ее результатов

В последний день проведения выездной проверки проверяющий составляет справку о проведении проверки, в которой фиксирует предмет проверки и сроки проведения.

В срок не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченным лицом налоговых органов должен быть составлен ***акт налоговой проверки***.

Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой Налогового кодекса РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений. В акте подлежат отражению все выявленные в процессе налоговой проверки факты нарушений законодательства о налогах и сборах и связанные с ними обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного решения по результатам проверки. Акт составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой вручается руководителю проверяемой организации либо ИП (их представителям).

- *Вводная часть акта* представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике, его филиале или представительстве (в случае проведения проверки филиала или представительства организации-налогоплательщика).
- *Описательная часть акта* выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки. В случае выявления в ходе проверки фактов нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям (нарушения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, нарушения валютного законодательства и др.), указанные факты также подлежат отражению в описательной части акта выездной налоговой проверки.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно соответствовать следующим требованиям.

1. *Объективность и обоснованность.* Акт не должен содержать субъективных предположений проверяющих, не основанных на достаточных доказательствах. Отражаемые факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии

законодательству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний (действий или бездействия). При этом по каждому отраженному в акте факту налогового правонарушения должны быть четко изложены:

- вид налогового правонарушения, способ и иные обстоятельства его совершения, налоговый период, к которому данное правонарушение относится;
- оценка количественного и суммового расхождения между заявленными в налоговых декларациях организацией (ИП) данными, связанными с исчислением и уплатой налогов (сборов), и фактическими данными, установленными в ходе проверки; соответствующие расчеты должны быть включены в акт выездной налоговой проверки или приведены в составе приложений к нему;
- ссылки на первичные бухгалтерские документы (с указанием, в случае необходимости, бухгалтерских проводок по счетам и порядка отражения соответствующих операций в регистрах бухгалтерского учета) и иные доказательства, подтверждающие наличие факта нарушения;
- квалификация совершенного правонарушения со ссылками на соответствующие нормы Налогового кодекса РФ, законодательных и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, которые нарушены налогоплательщиком;
- ссылки на заключения экспертов (в случае проведения экспертизы), протоколы опроса свидетелей, а также иные протоколы, составленные при производстве необходимых действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий).

2. *Полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к фактам налоговых правонарушений.* Каждый такой факт должен быть проверен полно и всесторонне. Изложение в акте обстоятельств допущенного налогоплательщиком правонарушения должно основываться на результатах проверки всех документов, которые могут иметь отношение к излагаемому факту, а также на результатах проведения всех иных необходимых действий по осуществлению налогового контроля. В акте должны быть отражены все существенные обстоятельства, относящиеся к выявленным правонарушениям, в том числе: сведения о не представленных в налоговый орган налоговых декларациях; о правильности и полноте отражения финансово-хозяйственных операций в бухгалтерском учете; об источниках оплаты произведенных затрат; об обстоятельствах, исключающих применение мер ответственности за совершение налогоплательщиком правонарушения, и т.д.

3. *Четкость, лаконичность и доступность изложения.* Формулировки должны исключать возможность двоякого толкования; изложение должно быть кратким, четким, ясным, последовательным и по возможности доступным для лиц, не имеющих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

4. *Системность изложения.* Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов (сборов), на неуплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов. Выявленные факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения). В данном случае в тексте акта приводится изложение существа этих нарушений со ссылкой на конкретные нормы НК РФ или иные нормативные правовые акты, нарушенные налогоплательщиком, а также общее количественное (суммовое) выражение последствий указанных нарушений и делается ссылка на соответствующие приложения к акту.

➢ *Итоговая часть акта* выездной проверки (заключение) содержит:

- сведения об общих суммах выявленных при проведении проверки неуплаченных налогов в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий и исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов) с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений;
- предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений; указанные предложения должны содержать перечень конкретных мер, направленных на пресечение выявленных нарушений и полное возмещение ущерба, понесенного государством в результате их совершения налогоплательщиком: взыскание недоимки по налогам и сборам, пеней за несвоевременную уплату налогов и сборов (с приложением расчета пеней), приведение налогоплательщиком учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствие с установленным законодательством порядком и т.д.;
- выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налогового правонарушения (выводы должны содержать указание на вид совершенных налогоплательщиком налоговых правонарушений со ссылкой на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид правонарушений);
- разъяснение проверяющих о праве представления возражений по результатам проверки.

➢ *Приложения к акту.* К акту выездной налоговой проверки, остающемуся на хранении в налоговом органе, должны быть приложены:

1) решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;

2) требование о представлении необходимых для проверки документов;

3) разделы актов проверок филиалов (представительств);

4) акты инвентаризации имущества организации (ИП);

5) копии первичных документов, регистров налогового и бухгалтерского учета, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах;

6) заключение эксперта;

7) протоколы допроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых и иных помещений, протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля, а также постановления о назначении экспертизы и производстве выемки документов и предметов;

8) справка о проведенной проверке, составленная проверяющими по окончании проверки;

9) иные материалы, имеющие значения.

Акт подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, после чего подписанный проверяющими акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика или ИП (их представителям), о чем на последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается запись: «Экземпляр акта с... (указывается количество приложений) приложениями на _____ листах получил» за подписью руководителя организации или ИП (их представителей), получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта.

Если указанные выше лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, то на последней странице акта делается соответствующая запись. Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом или передан иным способом, свидетельствующим о дате его получения. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта налогоплательщику.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе в 15-дневный срок со дня получения подписанного проверяющими акта представить в соответствующий налоговый ор-

ган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному возражению или в согласованный срок, передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений.

В течении 10 рабочих дней после истечения 15 дней со дня получения налогоплательщиком акта руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, и по результатам рассмотрения материалов проверки выносит соответствующее решение.

Лицо, в отношении которого проводилась проверка, вправе участвовать в процессе рассмотрения материалов лично и (или) через своего представителя.

О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган обязан известить налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки рассматриваются в его отсутствие.

В случае необходимости получения дополнительных доказательств для подтверждения или не подтверждения факта совершения нарушений налогового законодательства может быть вынесено решение о проведении в срок, не превышающий один месяц, дополнительных мероприятий налогового контроля. При этом в решении излагаются обстоятельства, вызывающие необходимость проведения таких дополнительных мероприятий, указываются срок и конкретная форма их проведения.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит *одно из двух решений*:

1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

По результатам рассмотрения актов налоговых проверок, в которых указано на отсутствие выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений, решение не выносится.

Решение налогового органа вручается налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем.

Решение вступает в силу по истечении 10 дней со дня его вручения лицу (его представителю), в отношении которого оно было вынесено.

4.5. Взыскание недоимок по налогам и сборам

В России предусмотрены следующие ***способы уплаты налогов***.

1. *Самостоятельная уплата налога налогоплательщиком на основе данных своего учета и отчетности.* Данный способ обычно применяется юридическими лицами и ИП на основе налоговых деклараций (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость и др.).

2. *Уплата налога на основе расчетов и уведомлений, направляемых налогоплательщику налоговым органом.* Этот способ характерен для налогов, взимаемых с физических лиц по объектам налогообложения, не связанным с предпринимательской деятельностью (транспортный налог, налог на имущество физических лиц, земельный налог).

3. *Удержание налога из денежных выплат, причитающихся налогоплательщику.* Применяется для налогообложения так называемых валовых доходов, по которым не применяются налоговые вычеты и которые облагаются по твердым ставкам. К таким выплатам относятся дивиденды по акциям, проценты по облигациям, выплаты дохода иностранным юридическим лицам. Кроме того, данный способ применяется для удержания налога из заработной платы работников.

Уплата налога налогоплательщиком может быть произведена перечислением денежной суммы на счета федерального казначейства и другие аналогичные счета либо зачетом в счет переплаты по другим видам налогов или по этому же налогу. Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения *мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога.*

При возникновении недоимки налоговым органом прежде всего должно быть направлено требование об уплате налога. В соответствии со ст. 69 НК *требованием об уплате налога* признается направленное письменное извещение налогоплательщику о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

В соответствии со ст. 70 НК требование об уплате налога должно быть направлено налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. А если недоимка выявлена по результатам проверки, тогда требование об уплате налога и требование об уплате пеней и штрафа в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки должны быть направлены ему в десятидневный срок с даты вступления в силу решения по акту проверки.

Требование об уплате налога вручается руководителю (уполномоченному представителю) налогоплательщика лично под расписку или передается иным способом, подтверждающим факт и дату по-

лучения требования налогоплательщиком. Если требование отправлено по почте заказным письмом, то оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение 10 календарных дней с даты его получения, если более продолжительный срок не указан в этом требовании. В тех случаях, когда в указанный срок налог не уплачен, в отношении налогоплательщика-организации или ИП должны быть приняты меры принудительного взыскания этого налога за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банках, а также в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика.

Решение о взыскании налога, а также пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах организации налогоплательщика в банках, должно быть принято не позднее двух месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Если указанный срок налоговым органом пропущен, он может в шестимесячный срок после истечения срока исполнения требования обратиться в суд о взыскании с налогоплательщика неуплаченной суммы налога. Один экземпляр такого решения в шестидневный срок доводится до сведения налогоплательщика, а второй хранится в налоговом органе.

Взыскание налога производится путем направления в банк инкассового распоряжения на перечисление налога в соответствующий бюджет, которое должно быть исполнено банком не позднее одного операционного дня с момента его получения. Если денежные средства на счете налогоплательщика отсутствуют или их недостаточно, инкассовое распоряжение исполняется банком по мере поступления денежных средств на счета налогоплательщика.

В целях обеспечения исполнения решения о взыскании налога применяется приостановление операций по счетам в банке. Для этого руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в случае неисполнения требования об уплате налога принимается решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке. Данное решение передается в банк под расписку или направляется в банк в электронном виде. Копия решения передается налогоплательщику-организации.

На основании этого решения банк обязан приостановить все расходные операции по счету налогоплательщика, за исключением платежей, очередность которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также за исключением налоговых платежей, включая пени и штрафы. При этом банк прекращает расходные операции по счету в пределах суммы, указанной в реше-

нии о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам. Также банк обязан сообщить в налоговый орган об остатках денежных средств такой организации на счетах, операции по которым приостановлены, не позднее следующего дня после получения данного решения.

В тех случаях, когда общая сумма денежных средств, находящихся на счетах организации, операции по которым приостановлены, превышает указанную в решении сумму, налогоплательщик вправе подать в налоговый орган заявление об отмене приостановления по тем счетам, на которых имеется достаточно денежных средств для исполнения решения о взыскании налога. Налоговый орган обязан в двухдневный срок рассмотреть данное заявление и принять решение об отмене приостановления операций по счетам в части превышения суммы денежных средств, указанной в предыдущем решении о приостановлении операций.

В тех случаях, когда денежные средства отсутствуют на счетах налогоплательщика-организации и ИП или их недостаточно для погашения недоимки, под которой понимают недовнесенную сумму налога в установленный для самостоятельной уплаты срок, налоговый орган *вправе взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика*. Аналогичный порядок действует и в случае отсутствия у налогового органа информации об открытых счетах налогоплательщика. Пени за несвоевременную уплату налога и штрафы (в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ) могут быть также взысканы за счет иного имущества.

До начала процедуры взыскания налога за счет имущества налогоплательщика при наличии у налогового органа достаточных оснований полагать, что указанное лицо может скрыться или скрыть свое имущество, налоговый орган обязан произвести *действия по наложению ареста на имущество* налогоплательщика в соответствии со ст. 77 НК.

Под основаниями, свидетельствующими о том, что налогоплательщик может скрыться либо скрыть свое имущество, налоговым органам рекомендуется понимать *одно из следующих условий*:

1) наличие на балансе налогоплательщика движимого имущества, в том числе ценных бумаг, денежных средств от реализации которого достаточно для погашения более 25% суммы неуплаченного налога;

2) наличие на балансе налогоплательщика дебиторской задолженности, возможной к взысканию, по которой он не принимает мер к взысканию в течение более одного квартала;

3) превышение размера общей задолженности по налоговым и иным обязательным платежам в бюджет, включая штрафы, более 50% балансовой стоимости имущества налогоплательщика;

4) получение налоговым органом из прокуратуры, правоохранительных и иных органов сведений, свидетельствующих о выводе (сокрытии) активов или намерении должностных лиц налогоплательщика скрыться;

5) получение в результате анализа деятельности налогоплательщика данных, позволяющих сделать вывод о возможном уклонении от уплаты налога, уклонении от явки в налоговый орган, о срочной распродаже имущества и переоформлении его на подставных лиц, участии в расчетах посреднических фирм, аккумулировании средств на счетах других юридических лиц.

В качестве *основания для наложения ареста* могут быть признаны и иные обстоятельства и сведения, в том числе:

1) неисполнение налогоплательщиком решения налогового органа, вынесенного по результатам налоговой проверки;

2) получение налоговым органом сведений о фактах сокрытия за прошлые периоды выручки от реализации товаров (работ, услуг) либо о фактах сокрытия косвенных налогов (необоснованного их возмещения);

3) несовпадение местонахождения имущества организации-должника с его юридическим адресом;

4) передача руководителем организации имущества в качестве вклада в уставный капитал других организаций, где он сам выступает учредителем;

5) непредставление юридическим лицом в налоговый орган необходимых для расчета налогов документов два и более отчетных периода и при этом невозможность найти руководство юридического лица по указанному в учредительных документах адресу.

При наличии хотя бы одного из перечисленных обстоятельств, при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога в установленный срок руководителем налогового органа выносится решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика в форме соответствующего постановления.

В соответствии со ст. 77 НК для наложения ареста на имущество должна быть получена санкция прокурора, для этого постановление о наложении ареста направляется в трех экземплярах в соответствующий орган прокуратуры. Кроме того, в прокуратуру представляются и все документы, подтверждающие, что налогоплательщик может скрыться или скрыть свое имущество.

Постановление о наложении ареста на имущество налогоплательщика помимо основных реквизитов (дата, фамилия, имя, отчество должностного лица, наименование и адрес налогоплательщика) содержит данные о сумме недоимки по налогам, имуществу, подлежащему аресту, а также основания, позволяющие полагать,

что указанное лицо принимает меры, чтобы скрыться или скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть частичным или полным. При *частичном аресте* налогоплательщик имеет право владеть, пользоваться и распоряжаться имуществом, но только с разрешения и под контролем налогового органа, поэтому постановление о наложении частичного ареста должно содержать порядок распоряжения налогоплательщиком арестованным имуществом, согласно которому налогоплательщик обязан обращаться в налоговый орган за разрешением на отчуждение имущества, в том числе по договорам залога и аренды. При *полном аресте* налогоплательщик не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование имуществом осуществляется с разрешения и под контролем налогового органа.

Не позднее дня, следующего за днем получения санкции прокурора, налоговый орган вручает постановление об аресте имущества налогоплательщику под роспись либо направляет по почте заказным письмом и производит арест имущества не позднее трех рабочих дней со дня получения санкции прокурора.

Арест имущества производится с участием понятых, в качестве которых могут быть привлечены любые не заинтересованные в исходе дела лица. Аресту подлежит то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога. Оценка имущества производится исходя из его балансовой стоимости. Когда балансовую стоимость имущества определить невозможно, должностное лицо налогового органа самостоятельно определяет его стоимость с учетом мнения специалиста (в случае его участия при аресте) или специализированной организации.

По результатам ареста составляется протокол, в котором перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием его наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, их стоимости. Протокол подписывается всеми лицами, участвующими в аресте имущества, и вручается не позднее дня, следующего за днем его составления, налогоплательщику под роспись либо направляется по почте заказным письмом.

В случае получения от налогоплательщика документов, подтверждающих уплату налога, руководителем налогового органа либо его заместителем принимается решение об отмене ареста имущества. Кроме того, решение об аресте имущества отменяется в случае наложения ареста на имущество судебным приставом-исполнителем для взыскания налога в порядке, предусмотренном ст. 47 НК, а также на основании решения суда или вышестоящего налогового органа.

Следует различать действия по наложению ареста на имущество и действия по взысканию недоимки за счет имущества налогоплательщика. Как указывалось выше, в случае, когда невозможно взыскать недоимку по налогам со счетов налогоплательщика, должны быть приняты меры по ее взысканию за счет иного имущества налогоплательщика. Для этого руководителем налогового органа или его заместителем принимается *решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика*. После принятия такого решения в течение трех дней в службу судебных приставов направляется соответствующее *постановление налогового органа*, вместе с которым направляются:

1) расшифровка задолженности налогоплательщика с указанием кодов бюджетной классификации и счетов по учету доходов соответствующих бюджетов;

2) перечень расчетных, текущих и иных счетов налогоплательщика в банках;

3) информация о принятых налоговыми органами мерах по приостановлению операций по счетам налогоплательщика;

4) извещение банка о помещении расчетных документов на уплату налоговых платежей в картотеку расчетных документов, не оплаченных в срок.

Кроме того, в службу судебных приставов направляются имеющиеся у налогового органа сведения об имуществе налогоплательщика, реализация которого дает наибольший эффект (с приложением выписки по статьям актива баланса и форм, отражающих расшифровку дебиторской задолженности), о лицах, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации, о фактических адресах и телефонах головной организации и структурных подразделений, о результатах мер по розыску налогоплательщика и его имущества, о наличии кассовых аппаратов и мест их установки.

В случае, если был произведен арест имущества в соответствии со ст. 77 НК, процедура которого была представлена выше, в службу судебных приставов направляется копия протокола ареста имущества должника с приложением акта описи. При необходимости налоговый орган вместе с постановлением направляет судебному приставу-исполнителю заявление о наложении ареста на имущество должника одновременно с возбуждением исполнительного производства.

Если постановление о взыскании налога за счет имущества составлено с нарушением установленных требований, судебный пристав-исполнитель возвращает его в налоговый орган не позднее трех дней с момента его получения с указанием причин, по кото-

рым возвращается постановление налогового органа, и сроков для устранения данных нарушений. В случае устранения нарушений в установленный приставом срок постановление налогового органа считается поступившим в день первоначального поступления судебному приставу-исполнителю.

Судебный пристав-исполнитель принимает к исполнению постановление налогового органа и в трехдневный срок со дня его поступления выносит постановление о возбуждении исполнительного производства. Копия этого постановления направляется в налоговый орган и должнику не позднее следующего дня после дня его вынесения.

Получив копию указанного постановления, налоговый орган приостанавливает свое решение о взыскании денежных средств со счетов налогоплательщика в банках (приостанавливает действие инкассовых поручений, выставленных к счету должника) и в тот же день извещает банк (направляет соответствующее решение). Об этом уведомляется и налогоплательщик, который предупреждается также о необходимости перечисления неуплаченных налоговых платежей, указанных в постановлении судебного пристава-исполнителя на депозитный счет судебных приставов.

Копия решения налогового органа о приостановлении списания денежных средств со счетов должника с отметкой банка о его получении и копия решения о приостановлении расходных операций по тем счетам налогоплательщика, по которым это не было сделано ранее, незамедлительно направляется соответствующему судебному приставу-исполнителю.

Судебный пристав-исполнитель в постановлении о возбуждении исполнительного производства устанавливает пятидневный срок для достоверного погашения должником задолженности. В случае невыполнения требований в добровольном порядке постановление исполняется в принудительном порядке в двухмесячный срок.

В случае отсутствия должника и его имущества по месту нахождения, указанному в исполнительном документе налогового органа, судебный пристав-исполнитель выносит постановление о розыске должника (его имущества).

Арест имущества должника осуществляется не позднее одного месяца с даты возбуждения исполнительного производства. Арест имущества должника состоит из описи имущества, объявления запрета распоряжаться им, а в необходимых случаях — ограничения права пользования имуществом, его изъятия или передачи на хранение.

Арест имущества и его реализация производятся в соответствии с требованиями ФЗ «Об исполнительном производстве» и ст. 47 НК.

Взыскание налога за счет имущества производится последовательно в отношении:

1) наличных денежных средств;

2) имущества, не участвующего в производстве (ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения, легковой автотранспорт);

3) готовой продукции;

4) сырья и материалов;

5) имущества, переданного иным лицам без перехода к ним права собственности (при условии, что соответствующие договоры расторгнуты и признаны недействительными);

6) другого имущества, за исключением имущества, на которое в соответствии с законодательством не может быть обращено взыскание.

Оценка имущества должна производиться судебным приставом-исполнителем по рыночным ценам, действующим на день исполнения исполнительного документа. Пристав-исполнитель выносит постановление об оценке имущества должника, копии постановления рекомендуется направлять должнику и налоговому органу в трехдневный срок со дня вынесения. При проведении оценки имущества рекомендуется руководствоваться данными о его стоимости, указанными в документах бухгалтерского учета, и иными сведениями о стоимости имущества. Если оценка имущества является затруднительной или должник возражает против произведенной судебным приставом-исполнителем оценки, судебный пристав-исполнитель приглашает специалиста.

Реализация имущества производится путем его продажи в двухмесячный срок со дня наложения ареста. Продажа недвижимого имущества осуществляется путем проведения торгов специализированными организациями, имеющими право совершать операции с недвижимостью. Продажа остального имущества производится специализированными организациями на комиссионных и иных договорных началах.

Средства, полученные от реализации имущества, направляются на погашение задолженности по налогам, а также на оплату исполнительного сбора (7% взыскиваемой суммы), расходов по совершению исполнительных действий (на перевозку, хранение и реализацию имущества, на оплату услуг переводчиков, специалистов и др.), штрафов, наложенных на должника за неисполнение исполнительного документа (до 200 минимальных размеров оплаты труда, до 400 — при повторном нарушении).

Денежные средства от реализации имущества поступают на депозитный счет подразделения службы судебных приставов и направля-

ются в необходимой сумме в семидневный срок на счет федерального казначейства на погашение недоимки по соответствующим налогам.

Денежные средства, перечисленные после получения должником копии постановления о возбуждении исполнительного производства (кроме уплаты текущих платежей), учитываются налоговыми органами в счет погашения задолженности по исполнительному документу, т.е. считаются поступившими в результате деятельности службы судебных приставов. О произведенной оплате налоговый орган уведомляет службу судебных приставов с приложением платежных документов.

В случае невозможности исполнения или при частичном исполнении требований постановления налогового органа судебный пристав-исполнитель оформляет акт о невозможности взыскания по неисполненным требованиям, постановление о возвращении исполнительного документа и постановление об окончании исполнительного производства. Возвращение исполнительного документа в налоговый орган в связи с невозможностью взыскания не является препятствием для повторного направления исполнительного документа в пределах установленного срока (шесть месяцев со дня направления исполнительного документа судебному приставу).

При признании должника банкротом и открытии конкурсного производства и в случае ликвидации должника исполнительный лист передается соответственно конкурсному управляющему либо в ликвидационную комиссию. При этом составляется постановление о прекращении исполнительного производства.

Взыскание налога, сбора, пеней и штрафов с налогоплательщиков — физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, производится в особом порядке.

В случае неисполнения в установленный срок требования об уплате налога налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества физического лица. Такое заявление может быть подано в течение 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Взыскание налога за счет имущества физического лица производится на основании решения суда, вступившего в законную силу, в порядке, предусмотренном ФЗ «Об исполнительном производстве». При этом *взыскание налога производится последовательно в отношении*:

1) денежных средств на счетах в банке;

2) наличных денежных средств;

3) имущества, переданного другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

Вопросы для самопроверки

1. Какие сведения включаются в ЕГРН?
2. Как осуществляется постановка на учет и снятие с налогового учета организаций и индивидуальных предпринимателей?
3. Как осуществляется постановка на учет и снятие с налогового учета физического лица, не являющегося ИП, а также частного нотариуса и адвоката?
4. Что представляет собой налоговый контроль и какие цели он преследует?
5. Какие формы налогового контроля используются налоговыми администрациями?
6. В чем заключается различие между камеральной и выездной налоговыми проверками?
7. Каковы основные этапы камеральной налоговой проверки?
8. Каково содержание основных этапов процесса планирования выездных налоговых проверок?
9. Какие основные процедуры применяются при проведении выездных налоговых проверок?
10. Что представляет собой акт выездной налоговой проверки?
11. Каковы сущность и последовательность процедуры наложения ареста на имущество налогоплательщика?
12. Каковы сущность и последовательность процедуры взыскания налога за счет имущества налогоплательщика?

5 Реализация прав и обязанностей налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов

Налогоплательщик — тот, кто работает на правительство, но кому не положено проверять правительственные органы.

Рональд Рейган, президент США

5.1. Понятия «налогоплательщик», «плательщик сбора» и «налоговый агент»

Налогоплательщиками **и** ***плательщиками сборов*** признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Юридические лица уплачивают налоги независимо от организационно-правовых форм. Филиалы, представительства и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения. *Обособленным подразделением организации* признается любое территориально отделенное от нее подразделение, по месту нахождения которого созданы стационарно оборудованные места. При этом *рабочее место считается стационарным*, если оно создается на срок более одного месяца.

Физические лица как налогоплательщики могут иметь различный статус:

- наемные работники, получающие заработную плату, вознаграждения и иные выплаты от работодателей;
- лица, получающие вознаграждения по договорам гражданско-правового характера;
- индивидуальные предприниматели (предприниматели без образования юридического лица);
- лица, использующие труд наемных работников;
- собственники имущества (движимого и недвижимого);
- авторы произведений науки, искусства, литературы и их правопреемники;
- законные представители (опекуны, усыновители);
- нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты;
- иной статус в соответствии с законодательством РФ.

Важным признаком налогоплательщика является принадлежность его к резидентам или нерезидентам. На резидентов РФ распространяется полная налоговая юрисдикция. Другими словами,

обязанность по уплате налогов распространяется на доходы, полученные как на территории России, так и за ее пределами. В отношении нерезидентов РФ действует ограниченная налоговая юрисдикция, которая означает, что требования по уплате налога возникают только в отношении доходов, полученных от источников, находящихся на территории РФ. К *резидентам* относятся:

1) физические лица — граждане РФ, иностранные граждане, лица без гражданства — фактически находящиеся на территории России не менее 183 дней в течении 12 следующих подряд месяцев. Причем период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения;

2) организации, являющиеся юридическими лицами и образованные в соответствии с законодательством РФ (российские организации), а также иностранные юридические лица (компании и другие корпоративные образования), созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (иностранные организации). Организации, не обладающие статусом юридического лица, не признаются плательщиками налогов и сборов.

Нерезидентами признаются физические лица, находящиеся на территории РФ менее 183 дней в течении 12 следующих подряд месяцев, и организации (компании и фирмы), образованные в соответствии с законодательством иностранных государств.

Важным для дальнейшего восприятия некоторых особенностей исчисления налогов является понятие взаимозависимости. В законодательной практике ряда зарубежных стран используется категория «консолидированный налогоплательщик». Ее образует группа юридических и физических лиц, объединенных между собой финансовыми, организационными и технологическими связями, в связи с чем к ним применяется специальный порядок или режим налогообложения. В налоговом законодательстве РФ введено понятие «взаимозависимые лица», которое достаточно широко используется в гражданском и антимонопольном законодательстве, где нередко используется также термин «аффилированное лицо».

Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими

лиц. В соответствии со ст. 20 НК взаимозависимыми лица являются в следующих трех случаях.

1. Одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой. Таким образом, взаимозависимыми могут быть коммерческие и некоммерческие организации, участие которых осуществляется через приобретение акций акционерного общества, вложение в уставный капитал, внесение паевого взноса, управление организацией.

2. Одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению. Последнее должно быть установлено законодательно либо уставными или внутренними документами и положениями организаций, наделяющих одно из лиц прямыми распорядительными полномочиями.

3. Лица состоят в соответствии с семейным законодательством РФ в брачных отношениях, отношениях родства или усыновителя либо усыновленного, а также попечителя и опекаемого. Здесь, в частности, следует отметить, что брачными признаются отношения супругов, зарегистрированные в органах записи гражданского состояния, а отношения родства подразумевают наличие общего родственника и распространяются на родителей и детей, дедушек, бабушек и внуков, родных братьев и сестер (полнокровных и неполнокровных). Отношения свойства касаются мужа сестры, брата жены, сестры мужа, жены брата, мачехи и пасынка, отчима и падчерицы.

Суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, лишь при условии, что эти основания указаны в других правовых актах, а отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджетную систему РФ налогов. Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, поэтому, характеризуя далее права налогоплательщиков, следует проецировать их в полной мере и на налоговых агентов. Однако обязанности у налогоплательщиков и налоговых агентов несколько различаются.

5.2. Характеристика и обеспечение прав налогоплательщиков

Статья 21 НК устанавливает достаточно обширный перечень ***прав налогоплательщиков***. Схематично данные права представлены на рис. 5.1.

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

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения; налогоплательщик имеет право на ясное и четкое налоговое законодательство, которое подтверждается положением п. 7 ст. 3 НК, в соответствии с которым все неустранимые сомнения, противоречия, неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика;

2) получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах (подробнее данный вопрос был освещен в § 3.6);

4) получать отсрочку, рассрочку (ст. 64 НК) или инвестиционный налоговый кредит (ст. 66, 67 НК) в порядке и на условиях, установленных НК;

Несмотря на то что практика изменения сроков уплаты налогов не находит в настоящее время широкого применения, прокомментируем данное право налогоплательщика более подробно. Изменением срока уплаты налога и сбора признается перенос установленного срока уплаты налога, сбора и пени на более позднюю дату и означает также изменение порядка исполнения обязанности налогоплательщика по их уплате. Срок уплаты может быть изменен как в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, так и ее части с начислением в определенных случаях процентов на неуплаченную сумму налога (далее — сумма задолженности).

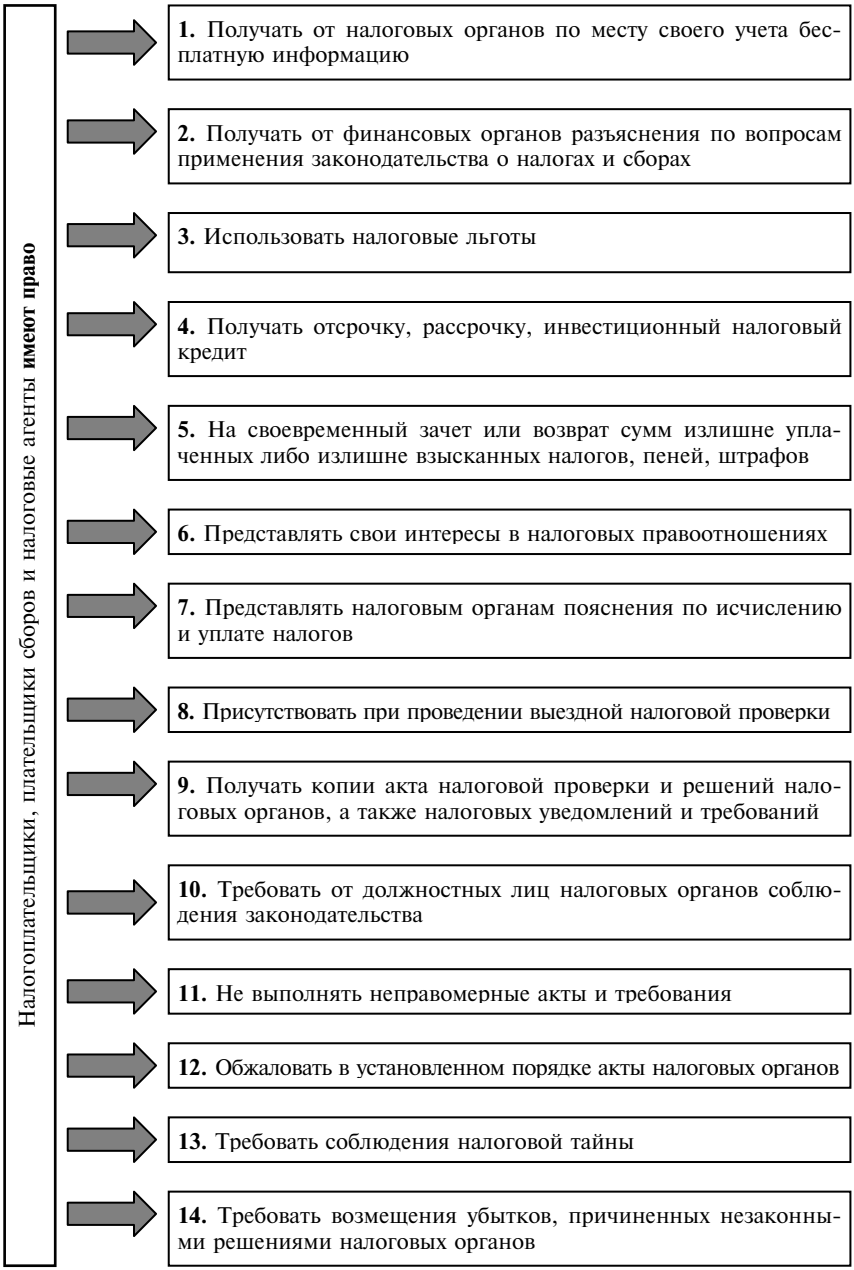


Рис. 5.1. **Права налогоплательщиков**

Следует понимать, что изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора, осуществляется по решению соответствующих органов и производится, как правило, под залог имущества либо при наличии поручительства. Указанные положения применяются также в отношении изменения срока уплаты налога в государственные внебюджетные фонды.

Вместе с тем срок уплаты *не может быть изменен,* если в отношении лица, претендующего на такое изменение (далее — заинтересованное лицо):

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ*;*

3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов (далее — уполномоченные органы), являются:

- *по федеральным налогам и сборам* — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов — Федеральная налоговая служба;
- *по региональным и местным налогам* — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица; решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;
- *по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ*, — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела (Федеральная таможенная служба), или уполномоченные им таможенные органы;
- *по государственной пошлине* — органы (должностные лица), совершающие юридически значимые действия, за которые уплачиваются госпошлины;

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется *в форме отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита* и может касаться исполнения как уже существующей обязанности, срок исполнения которой уже наступил, так и будущей.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии оснований, предусмотренных НК, на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной (отсрочка) или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности (рассрочка). Рассрочка или отсрочка по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок от года до трех лет, может быть предоставлена по решению Министра финансов РФ.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу *при наличии хотя бы одного из следующих оснований*:

1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставлена по основаниям, указанным в п. 3, 4 и 5, то на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена по основаниям, указанным в п. 1 и 2, на сумму задолженности проценты не начисляются. Отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам, а законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки уплаты региональных и местных налогов.

Кроме того, отсрочка или рассрочка может быть представлена министром финансов РФ на срок до пяти лет, если размер задолженности организации превышает 10 млрд руб. и ее единовременное погашение создает угрозу неблагоприятных социально-экономических последствий. На данную сумму задолженности начисляются проценты по ставке, равной 1/2 ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган с приложением документов, подтверждающих наличие оснований для получения такой льготы.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица. При этом уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом.

При отсутствии обстоятельств, исключающих изменение срока уплаты налога, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога по основаниям, указанным в п. 1 или 2, в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа. Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на сумму задолженности, налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка, сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов, а также в соответствующих случаях документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога *должно быть мотивированным*, оно может быть обжаловано заинтересованным лицом.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных ниже, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен только по одному из федеральных налогов — по налогу на прибыль организации, а также по любому из региональных и местных налогов на срок от одного года до пяти лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный нало-

говый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

Очень важно понимать, что в каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период. Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога, то для такого отчетного периода разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период. Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при *наличии хотя бы одного из следующих документально подтвержденных оснований*, установленных ст. 67 НК:

1) проведение этой 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;

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

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

4) выполнение организацией государственного оборонного заказа.

Следует отметить, что законодательным органам государственной власти субъектов РФ и представительным органам местного самоуправления предоставлено право устанавливать иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита в части региональных и местных налогов.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Такой договор должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Действие отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока. При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки их действие может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки налогоплательщик должен в течение одного месяца после получения ими соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму за-

долженности, а также пени за каждый календарный день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сбора в суд в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Налогоплательщики имеют право *на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов.*

Сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения, либо возврату налогоплательщику излишне в порядке, предусмотренном ст. 78 НК.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога производится налоговым органом по месту учета налогоплательщика на основании его письменного заявления без начисления в общем случае процентов на эту сумму. Решение о зачете суммы излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей выносится в течение десяти дней после получения заявления или со дня подписания налоговым органом и этим налогоплательщиком акта совместной сверки уплаченных им налогов. Вместе с тем налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам, задолженность по пеням и (или) штрафам, и обязан сообщать налогоплательщику о каждом ставшем известным факте излишней уплаты налога и сумме излишне уплаченного налога.

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится в течение одного месяца со дня получения налоговым органом заявления о возврате, если иное не установлено НК, а при нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. Процентная ставка при этом принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата.

Перечисленные положения применяются также в отношении сборов и пеней и распространяются на налоговых агентов и плательщиков сборов.

Налогоплательщики имеют право *представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах лично либо через своего представителя.*

Личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не лишает его права иметь представителя (ст. 26 НК), равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

Указанную функцию выполняют законные и уполномоченные представители, полномочия которых должны быть документально подтверждены.

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов, а налогоплательщика — физического лица признаются лица, выступающие в качестве таковых в соответствии с гражданским законодательством РФ. При этом действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) самой организации.

Уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, судьи, следователи и прокуроры. Причиной этого является то, что данные лица представляют интересы государства в налоговых правоотношениях.

Налогоплательщики также *имеют право*:

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

2) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

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

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

5) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

6) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

7) на соблюдение и сохранение налоговой тайны[1].

8) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

9) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов, в случаях предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Налогоплательщики имеет также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов, и неисполнение или ненадлежащее исполнение этих обязанностей влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Каждый налогоплательщик или налоговый агент имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, нарушаются их права. Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд, причем подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

---

[1] Налоговую тайну (ст.102 НК) составляют любые полученные уполномоченными государственными органами сведения о налогоплательщике, за исключением сведений: разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия; об идентификационном номере налогоплательщика; о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц.

Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается в письменной форме соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

1) оставить жалобу без удовлетворения;

2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;

3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;

4) изменить решение или вынести новое решение по существу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца со дня ее получения и о нем в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

5.3. Обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов

На фоне достаточно обширных прав налогоплательщики имеют не менее значимые ***обязанности*** (ст. 23), схематично представленные на рис. 4.2.

Первейшая и самая главная обязанность налогоплательщиков и плательщиков сборов заключается в том, чтобы уплачивать законно установленные налоги.

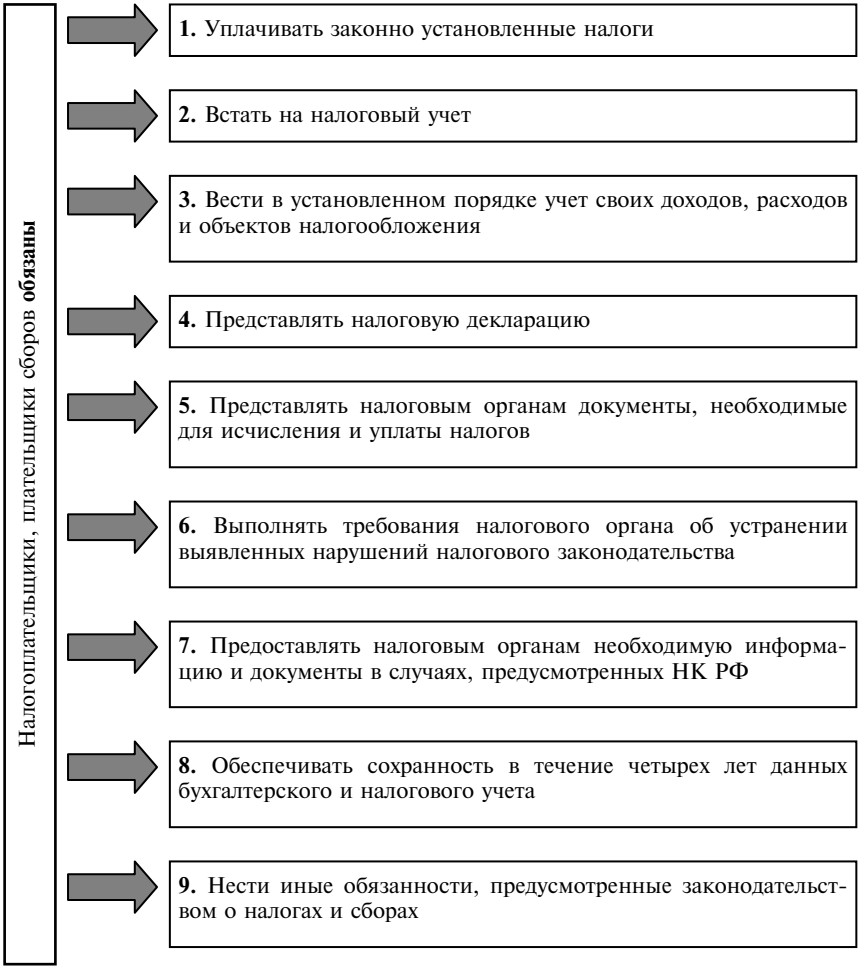


Рис. 5.2. **Обязанности налогоплательщика**

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные платежи, обладающие признаками налогов и сборов, не предусмотренных Кодексом либо установленных в ином, чем это определено Кодексом, порядке (ст. 3 НК).

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах об-

стоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора (ст. 44 НК). В этой связи налогоплательщик должен самостоятельно исполнить указанную обязанность в срок, установленный законодательством о налогах и сборах (ст. 45 НК). При этом налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно, а неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом налогоплательщику требования об уплате налога.

Обязанность по уплате налога и (или) сбора *прекращается:*

- с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- со смертью физического лица — налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ; задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества;
- с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ.

Обязанность по уплате налога *считается исполненной налогоплательщиком*:

1) с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика на день платежа;

2) с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) со дня внесения физическим лицом в банк, кассу местной администрации либо в организацию федеральной почтовой связи наличных денежных средств для их перечисления в бюджетную систему РФ;

4) со дня вынесения налоговым органом решения о зачете сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, пеней, штрафов в счет исполнения обязанности по уплате соответствующего налога;

5) со дня удержания сумм налога налоговым агентом, если такая обязанность возложена на него НК РФ.

Обязанность по уплате налога *не признается исполненной в следующих случаях*:

1) отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику неисполненного платежного поручения на пере-

числение соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

2) отзыва налогоплательщиком-организацией, которой открыт лицевой счет, или возврата органом Федерального казначейства (иным уполномоченным органом, осуществляющим открытие и ведение лицевых счетов) налогоплательщику неисполненного платежного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;

3) возврата местной администрацией либо организацией федеральной почтовой связи налогоплательщику — физическому лицу наличных денежных средств, принятых для их перечисления в бюджетную систему РФ;

4) неправильного указания налогоплательщиком в поручении на перечисление суммы налога номера счета Федерального казначейства и наименование банка получателя, повлекшего не перечисление этой суммы в бюджетную систему РФ;

5) если на день предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету (лицевому счету), которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Налогоплательщики согласно ст. 23 НК также *обязаны*:

1) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК (ст. 83 и 84 НК). Например, организация, в состав которой входят обособленные подразделения, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого такого подразделения;

2) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

3) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) предоставлять по месту жительства ИП, нотариуса, адвоката по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций;

5) представлять по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность, за исключением случаев, когда организации в со-

ответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от его ведения;

6) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов (к ним, в частности, относятся платежные поручения, кассовые документы, выписки банков и иные отчетные документы);

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

8) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных НК РФ;

9) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций — также и произведенные расходы) и уплату (удержание) налоги;

10) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели также *обязаны письменно сообщать* в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя:

- об открытии или закрытии счетов — в семидневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, — в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- о реорганизации или ликвидации организации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

Нотариусы, занимающиеся частной практикой, и адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, обязаны письменно сообщать в налоговой орган по месту своего жительства об открытии (закрытии) счетов, предназначенных для осуществления ими профессиональной деятельности.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством РФ.

Если права налогоплательщиков и налоговых агентов идентичны, то обязанности различаются. Так, налоговые агенты согласно ст. 24 НК *обязаны*:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на них обязанностей налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

5.4. Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения ***мер принудительного исполнения обязанности по его уплате***. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок предусматривается взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика или налогового агента в банке (ст. 46 НК), а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика (ст. 47 НК). Данные вопросы были подробно рассмотрены в § 4.5.

Обязанность по уплате налогов *реорганизованного юридического лица* исполняется его правопреемником (правопреемниками) независимо от того, были ли им известны до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям. На правопреемника (правопреемников) возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации. Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться *следующими способами*:

- залогом имущества;
- поручительством;
- пеней;
- приостановлением операций по счетам в банке;
- наложением ареста на имущество налогоплательщика.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена ***залогом***. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся сумм налога (сбора) и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов, а также в иных случаях, предусмотренных НК РФ, обязанность по уплате налогов может быть обеспечена ***поручительством***.

В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем. Отличает этот способ то, что при неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. По исполнении поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо и по одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов в более поздние по сравнению с установленными налоговым законодательством сроки. Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора. Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате. В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время

ставки рефинансирования ЦБ РФ. Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы *принудительно* за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в рассмотренном выше порядке. Принудительное взыскание пеней с организаций и ИП производится в бесспорном порядке, а с физических лиц, не являющихся ИП, — в судебном порядке.

В судебном порядке взыскание налога и пени с организаций и ИП производится:

1) когда у организации открыт лицевой счет в Федеральном казначействе;

2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися зависимыми (дочерними), с соответствующих основных обществ в случаях, когда на счет последних поступает выручка за реализуемые товары(работы, услуги) зависимых обществ;

3) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися основными (преобладающими, участвующими), с соответствующих зависимых обществ в случаях, когда на счет последних поступает выручка за реализуемые товары(работы, услуги) основных обществ;

4) с организации или ИП, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора и означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует (первая и вторая очереди) исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества. Арест может быть применен только в отношении налогоплательщика-организации (подробнее см. § 4.5).

Вопросы для самопроверки

1. В чем состоит различие между налогоплательщиком и налоговым агентом?
2. В каких случаях лица признаются взаимозависимыми?
3. Какие права предоставлены налогоплательщику и налоговому агенту НК РФ?
4. Каковы основные обязанности налогоплательщика и налогового агента?
5. Что такое инвестиционный налоговый кредит и в каких случаях он может предоставляться налогоплательщику?
6. В каких случаях может предоставляться отсрочка и рассрочка по уплате налога?
7. Какие способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов предусматривает НК РФ?

6 Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах

Если вы действуете в нарушение правил, вас штрафуют; если вы действуете по правилам, вас облагают налогом.

Лоуренс Дж. Питер, американский писатель

6.1. Общая характеристика способов снижения налоговых обязательств

Конституция РФ закрепляет право частной собственности и его охрану законом. Согласно ст. 35 Конституции каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами. В соответствии с п. 2 ст. 209 ГК РФ собственник вправе по своему усмотрению совершать в отношении принадлежащего ему имущества любые действия, не противоречащие закону и иным правовым актам и не нарушающие права и охраняемые законом интересы других лиц. Также в соответствии со ст. 45 Конституции каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом.

Таким образом, законодательство РФ признает права налогоплательщика и предоставляет ему возможность для реализации мер защиты его собственности, в том числе направленных на уменьшение налоговых обязательств, но только при условии, что эти действия не приводят к нарушению законодательства.

Правомерность этого утверждения подтверждена высшей судебной инстанцией — Конституционным Судом РФ. В его Постановлении от 27 мая 2003 г. № 9-П дано системное толкование принципа всеобщности и обязательности налогообложения. В соответствии с этим документом регулирование налоговых правоотношений должно осуществляться с учетом общеправовых принципов. Это означает, что определение обязанности налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги и сборы основывается не только на ст. 57 Конституции, но учитывает совокупность всех предоставляемых гражданам прав. Тем самым подтвержден принцип, согласно которому право государства на изъятие части собственности гражданина или организации в виде налога или сбора не беспредельно, а ограничено конституционными правами и свободами человека и гражданина.

Конституционным Судом подтверждена также правомерность налогового планирования и приведена связь налогового планирования с налоговой обязанностью: если законом предусматриваются те или иные льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие уменьшить сумму налоговых платежей, то применительно к соответствующим категориям налогоплательщиков обязанность платить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты только в той части, на которую льготы не распространяются, и именно в этой части на таких налогоплательщиков возлагается ответственность за неуплату законно установленных налогов.

Следовательно, недопустимо установление ответственности за такие действия налогоплательщика, которые хотя и имеют своим следствием неуплату налога либо уменьшение его суммы, но заключаются в использовании предоставленных налогоплательщику законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа.

Под ***налоговым планированием*** понимаются способы выбора оптимального сочетания построения правовых форм отношений и возможных вариантов их интерпретации в рамках действующего налогового законодательства.

Суть налогового планирования заключается в упорядочивании хозяйственной деятельности в соответствии с действующим налоговым законодательством и финансово-экономической стратегией развития предприятия.

Система корпоративного налогового планирования предполагает выбор стратегии, установление механизма ее реализации, формирование аппарата, способного решать поставленные задачи.

Корпоративное налоговое планирование должно базироваться на следующих принципах:

- *законности*, т.е. неукоснительного и строгого соблюдения требований действующего законодательства при исчислении и уплате налогов;
- *оперативности* — разработанная предприятием налоговая политика должна своевременно корректироваться с учетом всех изменений в действующем законодательстве;
- *оптимальности* — применение механизмов, уменьшающих размер налоговых обязательств, не должно причинять ущерб стратегическим целям предприятия, интересам его собственников.

Принципиальная возможность осуществления налогового планирования признана в Постановлении Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 № 53 и обоснована судебно-арбитражной практикой.

Вместе с тем следует разграничивать налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов. Налоговое планирование основывается исключительно *на легитимной основе*, в то время как уклонение от уплаты налогов осуществляется посредством совершения налогоплательщиком налоговых правонарушений или налоговых преступлений, т.е. посредством нарушения норм налогового или уголовного законодательства.

Уклонение от уплаты налогов чаще всего реализуется в виде уклонения от постановки на налоговый учет, сокрытия объектов налогообложения, уменьшения налогооблагаемой базы, непредставления или несвоевременного представления документов налоговой отчетности, а также в виде неуплаты налогов, незаконного использования налоговых льгот и т.д.

При уклонении от уплаты налогов действия налогоплательщика всегда носят противоправный характер, и за их совершение законодательством предусмотрены различные виды ответственности.

В зависимости от характера действий, совершаемых при уклонении от налогообложения, и тяжести последствий таких действий они могут быть условно подразделены на две категории.

1. ***Некриминальное уклонение от уплаты налогов***. Действия, совершаемые налогоплательщиком, нарушают налоговое законодательство, но не образуют состава налогового преступления, что делает невозможным применение к такому налогоплательщику мер уголовной ответственности.

2. ***Криминальное уклонение от уплаты налогов.*** Действия, совершаемые налогоплательщиком, не только нарушают налоговое законодательство, но и приводят к образованию состава налогового преступления, что влечет применение мер уголовной ответственности.

Однако следует отметить, что не всегда граница между налоговым планированием и уклонением от уплаты налогов бывает ясна и очевидна. В этом и скрывается одна из главных опасностей, подстерегающих налогоплательщиков, которые используют методы налогового планирования для снижения налоговых платежей самостоятельно, не имея должного опыта и квалификации в этой области.

Во-первых, при выборе способа минимизации налогового бремени не в полной мере учитывается тот факт, что законными должны быть не только формальная сторона операции и ее документальное (договорное) оформление, но и ее содержание, мотивы,

цели и т.д. Часто действия налогоплательщика, которые он относит к методам налогового планирования, квалифицируются именно как уклонение от уплаты налогов. К их числу относят: не соответствующее законодательству оформление реальных хозяйственных операций, придающее им иную суть; переоформление договоров и изменение их содержания после фактического исполнения; выплату санкций за несуществующие договорные отношения; неправильное отражение хозяйственных операций в бухгалтерском и налоговом учете, основанное не на сути самой операции. Например, договор аренды оформляется как договор о совместной деятельности, трудовой — как договор подряда, договор на оказание рекламных услуг — как договор на оказание информационных услуг или спонсорской помощи. Определенные процессуальные трудности в доказывании факта таких действий, истинных целей сторон, а следовательно, притворного или фиктивного характера таких сделок не дают оснований для их признания законными.

Во-вторых, часто наибольший экономический эффект дают методы налогового планирования, основанные на наличии пробелов в законодательстве, которые налогоплательщики пытаются использовать при исчислении того или иного налога. При этом такой подход к налоговому планированию основывается даже на законодательной базе. Так, в соответствии с п. 7 ст. 3 НК все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Однако, как показывает практика, налоговые органы обычно занимают противоположную позицию и заполняют такие пробелы в законодательстве различными ведомственными документами.

Пленум ВАС РФ своим Постановлением № 14, принятым 14 февраля 2008 г., дал возможность российской правовой системе применять судебный прецедент.

Судебный прецедент — это решение суда или какого-либо другого государственного органа, вынесенное по конкретному делу и обязательное при решении аналогичных дел в последующем.

Согласно Постановлению № 14 любой судебный акт может быть пересмотрен по вновь открывшимся обстоятельствам, если после его принятия ВАС РФ изменил практику применения законодательства. ВАС РФ фактически придал постановлениям ВАС РФ прецедентное значение, сделав их тем самым источником права в Российской Федерации.

Однозначной оценки, хорошо ли это в первую очередь для налогоплательщика или плохо, пока дать нельзя. Ведь ситуация может

повернуться по-разному: в одном вопросе судебная практика может сложиться в пользу налогоплательщика, в другом — в пользу налоговых органов. А значит, положение налогоплательщиков может как улучшаться, так и ухудшаться.

Таким образом, можно сделать вывод, что даже при использовании налогоплательщиком самых опытных и высококвалифицированных специалистов в области налогового планирования до вступления в законную силу принятого судебного решения или же вынесения вердикта последней судебной инстанцией нельзя заранее точно знать, будут ли его действия, направленные на минимизацию налогового бремени, признаны правомерными (элементом налогового планирования) или признаны налоговым правонарушением, приведшим к уклонению от уплаты налогов. Краткая характеристика различных способов уменьшения налогового бремени налогоплательщика представлена в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Характеристика способов и движущих сил снижения налоговых обязательств

Характеризуемая позиция	*Минимизация*	*Заблуждение*	*Неосторожность*	*Уклонение*
1	2	3	4	5
1. Причина проведения	Защита прав и законных интересов собственника имущества	Некачественное законодательство либо неграмотность налогоплательщика	Недобросовестное отношение к исполнению своих обязанностей	Преднамеренное желание (умысел) избежать исполнения обязанности по уплате налогов
2. Отношение к объекту налогообложения	Возникновение объекта налогообложения сознательно избегается легитимным способом	Наличию объекта налогообложения значения не придается и не могло придаваться	Наличию объекта налогообложения значения не придается, хотя могло бы придаваться	Наличие объекта налогообложения скрывается с целью неуплаты налога

Окончание табл. 6.1

1	2	3	4	5
3. Отношение к возможности уменьшить налоговую базу	Стремление к полному использованию вычетов и льгот, предусмотренных законодательством	Не осознается и не могло осознаваться, что вычеты и льготы используются без законных оснований	Не осознается, хотя могло осознаваться, что вычеты и льготы используются без законных оснований	Отсутствие законных оснований для использования вычетов и льгот осознается, тем не менее намеренно заявляется о праве на вычет или льготу с целью неуплаты налога
4. Отношение к порядку и срокам уплаты налога	Стремление к получению предусмотренных законом отсрочек уплаты налога	Не осознается и не могло осознаваться, что налог не уплачен в установленном порядке и установленные сроки	Не осознается, хотя могло осознаваться, что налог не уплачен в установленном порядке и установленные сроки	Намеренно создается видимость уплаты; представляются недостоверные сведения с целью получения отсрочки, создаются препятствия к принудительному взысканию недоимки
5. Юридические последствия	Снижение налоговых издержек без последствий	Взыскание недоимки и пени	Взыскание недоимки, пени и штрафа	Взыскание недоимки, пени, удвоенного штрафа, привлечение к уголовной ответственности

В правоприменительной практике большинства государств, в том числе и РФ, сложилась ***система специальных мер, предотвращающих уклонение от уплаты налогов.*** Она позволяет блокировать процесс уклонения от уплаты налогов, а также ограничивать сферу применения налогового планирования. Среди этих мер (как правило, они разрабатываются в комплексе) можно выделить следующие.

➢ ***Законодательные ограничения*** устанавливаются налоговым законодательством и представляют собой, по сути, совокупность обязанностей налогоплательщика, составляющих наряду с его правами и гарантиями их осуществления налоговый кодекс поведения налогоплательщика. К таким ограничениям можно отнести меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов, в том числе *обязанности*:

- регистрации в налоговом органе в качестве налогоплательщика;
- представления в налоговый орган сведений и документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;
- представления в налоговый орган деклараций для проверки правильности исчисления и уплаты налогов;
- ведения в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;
- удержания налогов у источника отдельных категорий доходов (например, при выплате дивидендов, заработной платы, доходов иностранным юридическим лицам).

К законодательным ограничениям относится также установление мер ответственности за нарушения налогового законодательства, в числе которых следует отметить наиболее распространенные составы правонарушений, а именно: сокрытие и занижение дохода (прибыли), полученного плательщиком, занижение и просрочка уплаты налогов, уклонение от представления документов, предназначенных для исчисления и уплаты налогов.

➢ ***Меры административного и финансового воздействия***, применяемые при нарушении налогоплательщиком налогового законодательства, к которым, в частности, можно отнести право налогового органа на переквалификацию сделки в судебном порядке. Данное право составляет основу одного из самых действенных способов борьбы с недобросовестными налогоплательщиками, уклоняющимися от уплаты налогов. Согласно ст. 170 ГК могут быть признаны судом недействительными мнимые и притворные сделки.

Мнимая сделка — это сделка, заключенная только для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия.

Притворной сделкой называется сделка, заключаемая сторонами для вида с целью прикрытия другой сделки, которую стороны в действительности желали заключить. Притворная сделка, так же как и мнимая, во всех случаях признается недействительной. Если сделка совершена с целью прикрыть другую сделку, применяются правила, относящиеся к той сделке, которую стороны действительно имели в виду.

Для признания какой-либо сделки притворной требуется доказать действительную цель, которую преследовали стороны при заключении сделки, или, другими словами, наличие тех отношений между сторонами, которые они пытались скрыть или замаскировать в определенных целях (часто определяющей целью для заключения таких сделок является полное или частичное уклонение от уплаты налогов). В случае с мнимыми сделками надо доказать, что при заключении сделки стороны не имели намерения действительно создать реальные юридические последствия, а лишь рассчитывали воспользоваться определенными (главным образом, налоговыми) преимуществами, которые данная сделка им предоставляет. И в том и в другом случае к организациям будут применены правила именно того налогового режима, которого они пытались избежать, вдобавок налогоплательщики должны будут внести в бюджет пени за несвоевременную уплату налогов и понести налоговые санкции за занижение сумм налогов.

➢ ***Специальные судебные доктрины*** как одна из мер, направленных на предотвращение уклонения от уплаты налогов, пока еще не получили в РФ законодательного признания. В мировой практике налоговые органы имеют значительные возможности использования судебного механизма борьбы с уклонением от уплаты налогов. В случае, если налогоплательщик совершает сделки или действия исключительно в целях приобретения прав на налоговые льготы или для структурирования каких-либо отношений между различными предприятиями с целью получения только налоговых преимуществ, как раз и применяются судебные доктрины.

➢ ***Концепция необоснованной налоговой выгоды,*** сформулированная Высшим Арбитражным Судом РФ (Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53). По мнению ВАС, при рассмотрении налоговых споров арбитражные суды должны руководствоваться двумя ключевыми понятиями: налоговая выгода и деловая цель. Таким образом, ВАС предпринял попытку уйти от термина «недобросовестный налогоплательщик», введя понятие «налоговая выгода», систематизировав признаки, при наличии которых арбитражные суды не должны поддерживать налогоплательщика.

Налоговая выгода — это уменьшение размера налоговой обязанности налогоплательщика вследствие, в частности, уменьшения налоговой базы, получения вычета, льготы, применения более низкой налоговой ставки, а также получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

Деловая цель — это экономическая или иная разумная причина, которая побудила налогоплательщика к определенной хозяйственной операции.

По мнению ВАС, налоговый орган должен доказать суду необоснованность возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды. Если налогоплательщик представил в налоговый орган все надлежащим образом оформленные документы, предусмотренные законодательством о налогах и сборах, то получение налоговой выгоды считается обоснованным. Если налоговый орган думает иначе, то ему следует доказать, что сведения, содержащиеся в представленных документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы. При этом обоснованность получения налоговой выгоды не может быть поставлена в зависимость от способов привлечения капитала для осуществления экономической деятельности: использование собственных, заемных средств, эмиссия ценных бумаг, увеличение уставного капитала и т.п., или от эффективности использования капитала. Можно привести следующие *признаки необоснованной налоговой выгоды.*

1. Получение налоговой выгоды вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

2. Учет операций для целей налогообложения не в соответствии с их действительным экономическим смыслом или учет операций, не обусловленных разумными экономическими или иными причинами (целями делового характера).

3. Наличие доказательно подтвержденных доводов налогового органа по следующим обстоятельствам:

- невозможности реального осуществления налогоплательщиком операций для целей налогообложения *с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов*, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;
- отсутствия необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в *силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;*
- совершения операций *с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме,* указанном налогоплательщиком в документах бухгалтерского учета.

4. Наличие обстоятельств, которые в совокупности и (или) во взаимосвязи с иными обстоятельствами могут свидетельствовать о наличии необоснованной налоговой выгоды:

- создание организации незадолго до совершения хозяйственной операции;
- взаимозависимость участников сделки;

- неритмичный характер хозяйственных операций;
- нарушение налогового законодательства в прошлом;
- разовый характер операции;
- осуществление операций не по месту нахождения налогоплательщика;
- осуществление расчетов с использованием одного банка;
- осуществление транзитных платежей между участниками взаимосвязанных хозяйственных операций;
- использование посредников при осуществлении хозяйственных операций.

5. Обоснованность доводов налогового органа о том, что налогоплательщик действовал без должной осмотрительности и осторожности, и ему должно было быть известно о нарушениях, допущенных контрагентом, в частности, в силу отношений взаимозависимости или аффилированности налогоплательщика с контрагентом.

6. Наличие доказательств у налогового органа, что деятельность налогоплательщика, его взаимозависимых или аффилированных лиц направлена на совершение операций, связанных с налоговой выгодой, преимущественно с контрагентами, не исполняющими своих налоговых обязанностей. В то же время ВАС РФ отметил, что факт нарушения контрагентом налогоплательщика своих налоговых обязанностей сам по себе не является доказательством получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды.

При наличии данных признаков получения налогоплательщиком необоснованной налоговой выгоды суды должны действовать следующим образом.

Во-первых, если суд придет к выводу о том, что налогоплательщик для целей налогообложения учел операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом, то суд будет определять объем прав и обязанностей налогоплательщика исходя из подлинного экономического содержания соответствующей операции.

Во-вторых, налоговая выгода не может рассматриваться в качестве самостоятельной деловой цели. Если судом будет установлено, что главной целью, преследуемой налогоплательщиком, являлось получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды в отсутствие намерения осуществлять реальную экономическую деятельность, в признании обоснованности ее получения может быть отказано.

В-третьих, признание судом налоговой выгоды в качестве необоснованной влечет отказ в удовлетворении требований налогоплательщиков, связанных с ее получением.

6.2. Ответственность за нарушения налогового законодательства

Одним из основных элементов любой национальной правовой системы является установление определенных мер юридической ответственности за совершение деяний, отнесенных к правонарушениям, в том числе и к наиболее опасным их разновидностям — преступлениям. Объективные различия в проявлениях и последствиях противоправных посягательств в налоговой сфере повлекли их разделение на ***налоговые преступления***, за совершение которых предусмотрена уголовная ответственность, и ***налоговые правонарушения***, влекущие налоговую и административную ответственность.

Необходимость установления нескольких видов ответственности за совершение противоправных деяний в налоговой сфере обусловлена дифференцированным характером негативного поведения в налоговой сфере, выражающегося:

- в различной степени общественной опасности отдельных проявлений противоправного поведения в данной сфере;
- в различных особенностях совершения данных деяний;
- в различном размере и характере ущерба, нанесенного посредством совершения противоправного деяния налоговой безопасности страны.

Для того чтобы деяние (действие или бездействие субъекта налоговых правоотношений) было отнесено к категории налоговых правонарушений, необходимо наличие т р е х о с н о в а н и й:

- *нормативного,* т.е. соответствующим образом закрепленной нормы, определяющей ответственность за совершение данного деяния;
- *фактического,* т.е. деяния конкретного субъекта, нарушающего правовые предписания, охраняемые административными и налоговыми санкциями;
- *процессуального,* т.е. акта компетентного органа (в данном случае — налогового органа или органа внутренних дел) о наложении конкретного взыскания за конкретное правонарушение в налоговой сфере.

Для наступления реальной ответственности необходимо, чтобы присутствовали все три основания и именно в указанной последовательности. Прежде всего, должна быть норма, устанавливающая обязанность и санкцию за ее неисполнение. Затем необходимо возникнуть фактическому основанию — собственно самому противоправному деянию. При наличии нормы и нарушающего ее деяния, уполномоченный субъект (в установленном законом порядке про-

изводства по делам о налоговых правонарушениях или административного расследования) уже вправе определить взыскание за данное правонарушение.

Налоговая ответственность регулируется главами 16 и 18 НК, административная ответственность — главой 15 КоАП «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг». В этих главах приводится исчерпывающий перечень составов противоправных деяний, являющихся нормативным основанием для наступления налоговой и административной ответственности за совершение противоправных деяний в налоговой сфере, дается четкое разграничение собственно налоговых и административных правонарушений.

К налоговым правонарушениям могут быть отнесены только такие, которые непосредственно посягают на искажение установленных налоговых правоотношений, при этом они заключаются в действиях (или бездействии), направленных *на уклонение от уплаты налогов и сборов*. Правонарушения же, имеющие лишь косвенное отношение к уклонению от уплаты налогов и сборов, а по своей сущности, охватываемые смежными и более широкими составами правонарушений, налоговыми не являются. Так, непредставление или несвоевременное представление в государственный орган сведений (информации), предусмотренных налоговым законодательством, а равно представление сведений в искаженном виде, заведомо ложных показаний свидетеля, пояснений специалиста, заключения эксперта или неправильного перевода относятся к административным правонарушениям, посягающим на институты государственной власти и порядок государственного управления. При этом в НК РФ содержится несколько составов правонарушений, которые могут быть отнесены к административным правонарушениям против порядка государственного управления в сфере налогообложения и которые соответственно не могут быть признаны «чистыми» налоговыми правонарушениями.

Следует отметить, что необходимость включения в состав Налогового кодекса РФ статей, посвященных ответственности за совершение налоговых правонарушений, при наличии в составе КоАП норм, устанавливающих ответственность за нарушения налогового законодательства, обусловлена следующим обстоятельством. Налоговые правонарушения в отличие от административных правонарушений или проступков почти всегда носят длящийся характер, т.е. момент совершения деяния и момент признания этого деяния правонарушением могут значительно различаться по времени.

Сложившаяся правовая практика в ряде случаев разграничивает налоговые правонарушения и налоговые преступления только по одному критерию — сумме причиненного государству ущерба. С практической точки зрения это приводит к тому, что в начале процесса производства по делу о противоправном посягательстве практически невозможно точно определить, является ли данное деяние только правонарушением или в его составе присутствует состав налогового преступления. В связи с этим производство по делам о налоговых правонарушениях должно включать методы, позволяющие получить дополнительную информацию о деянии, что практически невозможно осуществить в рамках единого производства по административным правонарушениям.

Как показывает практика, выявление налогового правонарушения в ряде случаев может являться признаком совершения налогоплательщиком налогового преступления (например, такие случаи могут быть выявлены при рассмотрении дела о налоговом правонарушении, связанном с уклонением налогоплательщика от постановки на налоговый учет, непредставление налоговому органу сведений, необходимых для проведения налогового контроля, и т.д.). Мировой опыт свидетельствует о перспективности объединения норм, регламентирующих порядок взимания налогов и сборов, и норм производства по фактам нарушения налогового законодательства в едином нормативном акте (кодексе). Принятие такого расширенного кодекса характерно и для стран с англосаксонской правовой системой (США), и для стран с романо-германской правовой системой (Германия).

В НК РФ (п. 1 ст. 114) единственной мерой ответственности за совершение налогового правонарушения названа ***налоговая санкция***, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главой 16.

Необходимо понимать, что пеня не является налоговой санкцией. Пеня выплачивается только в случае несвоевременной уплаты налога или сбора.

6.3. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Раздел VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» части первой НК РФ посвящен правовому описанию сущности понятия «налоговое правонарушение» и регламентации системы санкций за совершение налоговых правонарушений.

Налоговое правонарушение — это виновно совершенное, противоправное (совершенное в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (табл. 6.2).

Таблица 6.2

Элементы налогового правонарушения

Элемент налогового правонарушения	*Определение, структура*
1	2
1. Объект налогового правонарушения	Урегулированные и защищенные законом общественные ценности и блага, которым наносится вред соответствующим противоправным действием (бездействием). Его составные части:
	• установленный законом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов; • порядок осуществления налоговой отчетности; • порядок учета налогоплательщиков; • порядок осуществления налогового контроля
2. Объективная сторона	Противоправное действие (бездействие) субъекта правонарушения, за которое нормами НК установлена ответственность, его юридически нежелательные результаты для публичного правопорядка в сфере налогообложения и юридически значимая причинная связь между ними
3. Субъективная сторона	Юридическая вина правонарушителя в форме умысла или неосторожности
4. Субъект[1]	Лицо, совершившее правонарушение: налогоплательщик, плательщик сборов, налоговый агент, лица, способствующие осуществлению налогового контроля (эксперт, переводчик, специалист и пр.)

[1] Банки (кредитные организации) выступают в качестве особого субъекта налогового правонарушения.

Рассмотрим подробно ***основные принципы ответственности за совершение налоговых правонарушений***, которые представлены на рис. 6.1.

➢ *Принцип законности* заключается в том, что ответственность за совершение налогового правонарушения может наступать лишь по основаниям и в порядке, предусмотренном НК РФ.

➢ *Принцип однократности наказания* реализуется путем исполнения ч. 1 ст. 50 Конституции РФ, согласно которой установлена правовая гарантия защиты конституционных прав физических и юридических лиц от налоговых репрессий. В соответствии с принципом однократности наказания никто не может быть повторно привлечен к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. При этом повторным следует считать привлечение к ответственности за деяние, в связи с которым имеется неотмененное постановление налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения либо об отказе в привлечении его к налоговой ответственности.

➢ *Принцип персональной ответственности руководителя организации* за нарушение налогового законодательства сводится к тому, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством.

➢ *Принцип неотвратимости уплаты законно установленного налога* означает, что привлечение виновного лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающуюся сумму налога.

Рис 6.1. **Основные принципы ответственности за совершение налоговых правонарушений**

➢ *Принцип презумпции невиновности* означает, что каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда, вынесенным по иску налогового органа о взыскании налоговой санкции. Он не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию виновности налогоплательщика возлагается на налоговые органы.

Общеправовая презумпция невиновности закреплена в ч. 1 ст. 49 Конституции РФ, а налоговая презумпция — в п. 6 ст. 108 НК. Кроме того, все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу налогоплательщика.

Как уже упоминалось ранее, единственной мерой ответственности за совершение налогового правонарушения названа налоговая санкция, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов). Наложение налоговой санкции носит имущественный характер и связано с принудительным изъятием части собственности налогоплательщика. Согласно Конституции РФ и Налоговому кодексу РФ взыскание штрафов за совершенные налоговые правонарушения производится *только в судебном порядке*.

До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции. Если эта процедура не выполнена, то суд возвращает исковое заявление согласно п. 1 ст. 108 АПК РФ по основанию несоблюдения истцом досудебного порядка урегулирования спора с ответчиком.

Налоговые органы вправе обратиться в суд с иском о взыскании санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (ст. 104, 105, 115 НК). Исковое заявление в отношении юридического лица или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а в отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в

два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей Налогового кодекса РФ.

К *смягчающим ответственность обстоятельствам* относятся:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств (применяется только в отношении к физическим лицам);
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности;
- иные обстоятельства, которые налоговым органом или судом могут быть признаны смягчающими ответственность. Например, обстоятельством, смягчающим ответственность, может быть признано самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подача в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении.

При наличии *отягчающих обстоятельств* размер штрафа увеличивается на 100%. Это происходит прежде всего при совершении налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Если одно и то же лицо совершило два и более налоговых правонарушения, то налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

В соответствии со ст. 109 НК лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из обстоятельств, отраженных на рис. 6.2.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года, по истечении которого налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за его совершение.

При этом срок исковой давности исчисляют двумя способами:

- со дня, следующего за окончанием налогового периода, в котором было совершено налоговое правонарушение. Применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК;
- со дня совершения налогового правонарушения. Применяется в отношении всех остальных налоговых правонарушений.

Рис. 6.2. **Обстоятельства, при которых налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности**

В соответствии со ст. 111 НК *обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения*, признаются:

- совершение деяния вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (данные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и пр.);
- совершение деяния налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в болезненном состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях (это доказывается представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
- выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти, (уполномоченным должностным лицом) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания этих документов);
- иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, как исключающие вину лица.

Налогоплательщик имеет право *самостоятельно исправлять ошибки*, допущенные им при учете объекта налогообложения, исчислении и уплате налогов и сборов. Если исправление ошибки произведено до ее выявления налоговым органом, это может служить обстоятельством, исключающим ответственность за налоговое правонарушение, совершенное умышленно. Если исправление произведено в короткий срок после выявления ошибки налоговым органом, это может быть учтено в качестве обстоятельства, смягчающего ответственность.

Все нарушения налогового законодательства по кругу участников, их совершающих, можно условно разделить следующим образом:

- *общие*, которые совершаются широким кругом участников правоотношений;
- *специальные*, совершаемые отдельными субъектами, например банками (кредитными организациями).

Общие налоговые правонарушения направлены против установленного порядка уплаты налогов и сборов. При этом ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, представленных в табл. 6.3.

Таблица 6.3

Ответственность за налоговые правонарушения

Статья НК	*Вид правонарушения*	*Налоговая санкция (штраф на налогоплательщика)*
1	2	3
116, п. 1	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения	5 тыс. руб.
116, п. 2	Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 календарных дней	10 тыс. руб.
117, п. 1	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе	10% полученных за этот период доходов, но не менее 20 тыс. руб.
117, п. 2	Осуществление предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговом органе более 90 календарных дней	20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней, но не менее 40 тыс. руб.

Продолжение табл. 6.3

1	2	3
118	Нарушение срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке	5 тыс. руб.
119	Непредставление в установленный срок в налоговый орган по месту учета налоговой декларации: при нарушении срока до 180 дней; при нарушении срока более 180 дней	 5% суммы налога, подлежащей уплате по этой декларации, за каждый просроченный месяц, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. 30% суммы налога, подлежащей уплате, и 10% суммы налога за каждый просроченный месяц начиная со 181-го дня
120	Грубое нарушение учета доходов, расходов и объектов налогообложения: совершенное в течение одного налогового периода; совершенное в течение более одного налогового периода; повлекшее занижение налоговой базы	 5 тыс. руб. 15 тыс. руб. 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.
122	Неуплата или неполная уплата сумм налогов (сборов) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия). Те же деяния, совершенные умышленно	20% неуплаченной суммы налога (сбора) 40% неуплаченной суммы налога (сбора)
123	Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	20% суммы налога, подлежащей перечислению

Окончание табл. 6.3

1	2	3
125	Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест	10 тыс. руб.
126, п. 1	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством	50 руб. за каждый непредоставленный документ
126, п. 2	Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от их представления либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	5 тыс. руб.

Кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков (плательщиком сбора, налоговых агентов) в Налоговом кодексе РФ установлены также налоговые санкции для других участников налоговых отношений.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении, влечет наложение на него штрафа в размере 1 тыс. руб., а при неправомерном его отказе от дачи показаний или даче заведомо ложных показаний — 3 тыс. руб. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет наложение на него штрафа в размере 500 руб., а при даче заведомо ложного заключения (заведомо ложного перевода) — 1 тыс. руб.

Специальные налоговые правонарушения направлены против установленного порядка функционирования налоговой системы. Точность и полнота соблюдения банками норм налогового законодательства в ходе осуществления банковской деятельности в части соблюдения порядка открытия счетов, сроков исполнения поручений о перечислении налогов и сборов в бюджет имеют огромное значение для успешного функционирования налоговой системы страны.

Налоговый кодекс РФ предусматривает следующие *подлежащие наказанию противоправные деяния банков*, прямо или косвенно ведущие к нарушению функционирования налоговой системы страны (глава 18):

- нарушение порядка открытия счета налогоплательщику;
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога и сбора;
- неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;
- неисполнение решения о взыскании налога и сбора, а также пеней;
- непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банка.

Административная ответственность в сфере налогообложения — это ответственность организаций, их должностных лиц и ИП за налоговые правонарушения, предусмотренные Кодексом РФ об административных правонарушениях.

КоАП РФ устанавливает исчерпывающий перечень видов административных наказаний и правил их применения, порядок производства по делам об административных правонарушениях и исполнения постановлений о назначении административных наказаний, содержит нормы и положения, разработанные с учетом общепризнанных принципов и норм международного права, Конституции РФ и российского законодательства.

Субъектами административной ответственности за совершение норм законодательства о налогах и сборах являются должностные лица организаций (например, руководитель, главный бухгалтер). Следует пояснить, что *должностное лицо* — это лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т.е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в организациях.

Должностное лицо организации привлекается к административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения в сфере налогообложения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей, выразившимся в нарушении руководимой им организацией норм налогового законодательства. В отдельных случаях в качестве субъектов административной ответственности в КоАП РФ названы физические лица (индивидуальные предприниматели) и организации (табл. 6.4).

Таблица 6.4

Ответственность за административные правонарушения в сфере налогообложения

Статья КоАП	*Вид правонарушения*	*Наказание*
1	2	3
15.3. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе	1. Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда. 2. Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет	Штраф на должностных лиц — от 500 до 1000 руб. Штраф на должностных лиц — от 2000 до 3000 руб.
15.4. Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации	Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации от открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации	Штраф на должностных лиц — от 1000 до 2000 руб.
15.5. Нарушение сроков представления налоговой декларации	Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета	Штраф на должностных лиц — от 300 до 500 руб.
15.6. Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля	1. Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установ	Штраф на граждан — от 100 до 300 руб.; на должностных лиц — от 300 до 500 руб.

Продолжение табл. 6.4

1	2	3
	ленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представления таких сведений в неполном объеме или искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 этой же статьи 2. Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учета и регистрации имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде	Штраф на должностных лиц — от 500 руб. до 1000 руб.
15.7. Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику	1. Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. 2. Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица	Штраф на должностных лиц — от 1000 руб. до 2000 руб. Штраф на должностных лиц — от 2000 руб. до 3000 руб.

Окончание табл. 6.4

1	2	3
15.8. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса)	Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд)	Штраф на должностных лиц — от 4000 до 5000 руб.
16.22. Нарушение сроков уплаты таможенных платежей	Нарушение сроков уплаты таможенных пошлин, налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров и(или) транспортных средств через таможенную границу РФ	Штраф на граждан — от 500 до 2500 руб.; на должностных лиц — от 5000 до 10 000 руб.; на юридических лиц — от 50 000 до 300 000 руб.

Необходимо понимать, что назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за это же налоговое правонарушение виновное должностное лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности должностного лица (руководителя организации) не освобождает от административной ответственности за это правонарушение юридическое лицо. Таким образом, возможно одновременно привлечение как организации, так и должностного лица этой организации к административной ответственности за совершение административного правонарушения, если статья КоАП РФ, устанавливающая ответственность за данное правонарушение, предусматривает в качестве субъекта как должностное, так и юридическое лицо.

При выявлении административного нарушения составляется протокол. Должностные лица, уполномоченные составлять такой протокол, перечислены в ст. 28.3 КоАП. Дела об административных правонарушениях рассматриваются в течение 15 дней с момента получения протокола (табл. 6.5).

Таблица 6.5

Порядок рассмотрения дел об административных правонарушениях

Статья КоАП	*Нарушение*	*Кто рассматривает*
15.3	Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе	Мировой судья или районный суд
15.4	Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке	Мировой судья или районный суд
15.5	Нарушение сроков представления налоговой декларации	Мировой судья или районный суд
15.6	Непредставление сведений, необходимых для налогового контроля	Мировой судья или районный суд
15.11	Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности	Мировой судья или районный суд
16.22	Нарушение сроков уплаты таможенных платежей	Таможенные органы

По окончании рассмотрения дела выносится постановление о наложении штрафа или о прекращении дела. Постановление не может быть вынесено позднее двух месяцев после совершения административного правонарушения. Если с момента нарушения прошло более года, то наказание не может быть осуществлено. Если нарушение относится к числу длящихся (например, лицо не устранило недостатки, выявленные в ходе проверки), то годичный срок отсчитывается со дня, когда было обнаружено нарушение.

Постановление о наложении штрафа вступает в силу по истечении 10 дней с момента его вынесения. В течение этого времени можно обжаловать его вышестоящему должностному лицу либо в арбитражный суд. Подача жалобы приостанавливает течение 10-дневного срока. Если постановление не обжаловано и вступило в силу, то дается еще 30 дней на добровольную уплату штрафа, в противном случае штраф будет взыскан через судебных приставов.

Нарушением законодательства РФ о страховых взносах признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) плательщика страховых взносов или банка (ст. 40 Федерального закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ). Ответственность за нарушение указанного законодательства представлена в табл. 6.6. Привлечение к ответственности за совершение правонарушений, предусмотренных этим Законом, осуществляется органами контроля за уплатой страховых взносов. Закон предусматривает обстоятельства, исключающие и смягчающие вину лица в совершении правонарушения.

Таблица 6.6

Ответственность за нарушения законодательства РФ о страховых взносах

Статья Закона № 212-ФЗ	*Вид правонарушения*	*Наказание*
1	2	3
Ст. 46. Непредставление расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам	1. Непредставление плательщиком страховых взносов в установленный Законом № 212-ФЗ срок расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов по месту учета при отсутствии признаков правонарушения	Штраф в размере 5% суммы страховых взносов, подлежащей уплате (доплате) на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Продолжение табл. 6.5

1	2	3
	2. Непредставление плательщиком страховых взносов расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в орган контроля за уплатой страховых взносов в течение более 180 календарных дней по истечении установленного Законом № 212-ФЗ срока представления такого расчета	Штраф в размере 30% суммы страховых взносов, подлежащей уплате на основе этого расчета, и 10% суммы страховых взносов, подлежащей уплате на основе этого расчета, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го календарного дня, но не менее 1 000 руб.
Ст. 47. Неуплата или неполная уплата сумм страховых взносов	1. Неуплата или неполная уплата сумм страховых взносов в результате занижения базы для начисления страховых взносов, иного неправильного исчисления страховых взносов или других неправомерных действий (бездействия) плательщиков страховых взносов 2. Те же деяния, совершенные умышленно	Штраф в размере 20% неуплаченной суммы страховых взносов. Штраф в размере 40% неуплаченной суммы страховых взносов
Ст. 48. Отказ или непредставление в орган контроля за уплатой страховых взносов документов, необходимых для осуществления контроля за уплатой страховых взносов	Отказ или непредставление в установленный срок плательщиком страховых взносов в орган контроля за уплатой страховых взносов документов (копий документов), предусмотренных Законом № 212-ФЗ, или иных документов, необходимых для осуществления контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов	Штраф в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ

Окончание табл. 6.5

1	2	3
Ст. 49. Несообщение банком сведений о счете плательщика страховых взносов	Несообщение в установленный срок банком в орган контроля за уплатой страховых взносов сведений об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации, ИП	Штраф в размере 40 000 руб.
Ст. 50. Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении страховых взносов, пеней и штрафов	Нарушение банком установленного Законом № 212-ФЗ срока исполнения поручения плательщика страховых взносов о перечислении страховых взносов, пеней и штрафов	Штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки
Ст. 51. Неисполнение банком поручения органа контроля за уплатой страховых взносов о перечислении страховых взносов, пеней и штрафов	1. Неправомерное неисполнение банком в установленный Законом № 212-ФЗ срок поручения органа контроля за уплатой страховых взносов о перечислении страховых взносов, пеней и штрафов 2. Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете плательщика страховых взносов, в отношении которых в банке находится поручение органа контроля за уплатой страховых взносов на списание и перечисление в бюджет соответствующего государственного внебюджетного фонда необходимых денежных средств	Штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки. Штраф в размере 30% не поступившей в результате таких действий суммы.

6.4. Налоговые преступления и ответственность за их совершение

Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений в России была впервые введена в 1992 г., когда УК РСФСР был дополнен ст. 162.1 «Уклонение от подачи декларации о доходах» и 162.2 «Сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения».

Налоговое преступление — это виновное общественно опасное деяние (действие или бездействие) в сфере налогообложения, за совершение которого Уголовным кодексом РФ (УК) предусмотрено наказание.

Уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений является самым тяжелым видом ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Она характеризуется следующими юридическими особенностями:

- субъектами являются только физические лица;
- осуществляется только в судебном порядке;
- применяется за наиболее общественно опасные деяния — преступления;
- предусматривает строгие меры государственного принуждения;
- производство по делам о налоговых преступлениях осуществляется подразделениями по налоговым преступлениям МВД.

Признаки налогового представления представлены на рис. 6.3.

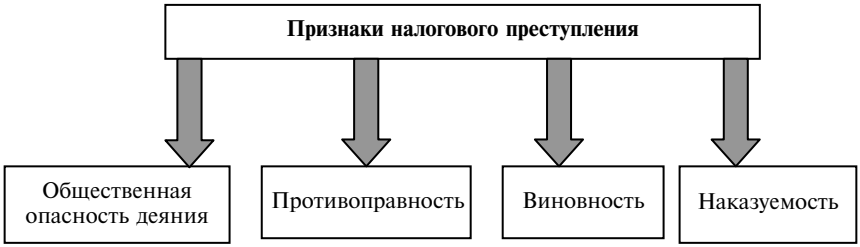


Рис. 6.3. **Признаки налогового преступления**

➢ ***Общественная опасность деяния*** является признаком налогового преступления, раскрывающим его социальную сущность. Она

проявляется в том, что общественно опасное деяние причиняет вред или создает угрозу его причинения как напрямую — налоговой системе и государству (ибо направлена против государственной казны), так и опосредованно — создают угрозу причинения вреда личности и обществу (ибо государственный бюджет, является средством финансового обеспечения государством его функций перед обществом и человеком — охранительных, организационных и социальных).

➢ ***Противоправность*** означает запрещенность деяния уголовным законодательством. Значение данного признака состоит в том, что от его соблюдения зависит реализация провозглашенного в Конституции РФ и ст. 3 УК принципа законности. Противоправность, являясь юридическим выражением общественной опасности, связана с общественной опасностью так же, как форма с содержанием.

➢ ***Виновность*** как признак означает необходимость наличия вины в действиях лиц. Общественно опасное деяние признается преступлением лишь с учетом психического отношения лица к действию (бездействию) и преступным последствиям в форме умысла или неосторожности (ст. 24—27 УК).

➢ ***Наказуемость*** как признак заключается в угрозе применения наказания при нарушении норм уголовного законодательства, запрещающих совершать те или иные деяния. Таким образом, только запрещенное уголовным законодательством под угрозой наказания деяние признается преступлением.

Мерами наказания в рамках уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений являются в основном пени и штрафы. В УК РФ предусмотрена ответственность:

- за уклонение от уплаты налогов и сборов (ст. 198—199);
- за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1);
- за сокрытие имущества от взыскания (ст. 199.2).

По закону не всякая недоимка признается преступлением. Для возбуждения уголовного дела важен размер налогового долга. Уголовному преследованию подвергаются два вида неуплат: в крупном и особо крупном размерах.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб. А *особо крупным размером* признается сумма, составляющая за период в пределах

трех финансовых лет подряд более 2,5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7,5 млн руб.

Пример 1. В ходе налоговой проверки за 2006—2008 гг. выяснилось, что ЗАО «Партнер» в 2008 г. недоплатило в бюджет 744 тыс. руб. Всего за период общество должно было заплатить 6,2 млн руб. Следователь возбудил уголовное дело (ч. 1 ст. 199 УК РФ), потому что сумма недоимки превысила 500 тыс. руб. и составила 12% причитающихся с общества налогов (7 440 000 руб. / / 6 200 000 руб. × 100% = 12%).

Если размер недоимки больше 1,5 млн руб., процентное соотношение неуплаченных и причитающихся налогов не имеет значения.

Недоимка рассчитывается только за три финансовых года, следующих подряд.

Пример 2. В 2006 г. ООО «Атлант» не заплатило налогов на сумму 140 тыс. руб., в 2007 г. — 150 тыс. руб., в 2008 г. — 180 тыс. руб., в 2009 г. — 135 тыс. руб. Общая сумма недоимки за четыре года составила 605 тыс. руб. Возбудить уголовное дело следователь не мог, так как сумма недоимки за три года подряд (с 2006 по 2008 г. или с 2007 по 2009 г.) была меньше 500 тыс. руб.

В НК РФ и УК РФ установлен исчерпывающий перечень преступных способов уклонения от уплаты налогов. В частности, к таковым относятся непредставление в налоговую инспекцию налоговой декларации или других обязательных документов и (или) указание в этих документах заведомо ложных сведений. Следует заметить, что обязанность представления в инспекцию «других документов» должна быть прописана в федеральных налоговых законах. Если же бухгалтер не выполнил требование, предусмотренное, например, в указе Президента РФ или постановлении Правительства РФ, уголовная ответственность в этом случае не возникает.

Если же организация представила в налоговую инспекцию достоверную отчетность, но налоги при этом не уплатила (независимо от причин), привлечь ее руководство к ответственности по ст. 199 УК следователь не вправе.

В ст. 199 УК перечислены все *виды наказания за уклонение от уплаты налогов*:

- штраф от 100 тыс. до 300 тыс. руб.;

- штраф в размере заработной платы или другого дохода осужденного за период от одного года до двух лет;
- арест на срок от четырех до шести месяцев;
- лишение свободы на срок до двух лет;
- лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

При наличии отягчающих обстоятельств, к которым относятся случаи совершения преступления группой лиц (например, руководителем и главным бухгалтером) по предварительному сговору, а также уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере, то наказание устанавливается более строгое:

- лишение свободы на срок до шести лет;
- лишение права занимать руководящие должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет;
- штраф от 200 тыс. до 500 тыс. руб.;
- штраф в размере заработной платы или другого дохода осужденного за период от одного года до трех лет.

Точно такие же виды наказаний и объем ответственности предусмотрены для руководства организации — налогового агента за неисполнение обязанностей «налогового посредника» (ст. 199.1 УК).

Как правило, за уклонение организации от уплаты налогов суд привлекает к уголовной ответственности ее руководителя, потому что именно он отвечает за законность всех хозяйственных операций (так сказано в ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете»). Как показывает практика, одновременно и руководителя, и главного бухгалтера наказывают лишь в 10—15% случаев, и лишь в 3—5% случаев ответственность несет один главный бухгалтер. Если главный бухгалтер не был заинтересован в уклонении от уплаты налогов, но при этом осведомлен о незаконных действиях своего руководителя (так как подписывал все необходимые документы), тогда суд может привлечь его как соисполнителя.

В связи с упразднением Федеральной службы налоговой полиции уголовные дела по уклонению от уплаты налогов и сборов сейчас расследует структурное подразделение МВД — Главное управление по налоговым преступлениям (а на местах — управления и отделы). Сведения о налоговых преступлениях могут поступать к следователю из разных источников, например от других государственных органов (налоговой инспекции, таможенных органов, службы финансового мониторинга и т.п.), даже из средств массовой информации (когда организация постоянно размещает рекламу, а в налоговую инспекцию сдает «нулевые» балансы). Но

чаще всего сведения о возможном наличии состава преступления поступают из налоговых инспекций. Это связано с тем, что налоговые органы обязаны направлять материалы своих проверок в МВД, если обнаружат, что сумма неуплаченных налогов больше 500 тыс. руб.

Судебная практика показывает, что независимо от суммы недоимки суды наказывают обвиняемых, как правило, условно, ссылаясь на различные смягчающие обстоятельства (положительные характеристики осужденного с места учебы, от друзей, коллег по работе и т.д., наличие маленьких детей, различные заболевания). Оплата недоимки по налогам также может быть расценена судом как смягчающее обстоятельство. Если же обвиняемый недоимку не возместил, прокурор может предъявить к нему также гражданский иск. Однако по НК платить налоги обязано предприятие из своих средств, а не его руководитель или главный бухгалтер из личных средств. При этом Верховный Суд РФ считает, что если обвиняемые не использовали деньги, подлежащие уплате в качестве налогов, в личных целях, то погашать недоимку нужно из средств организации.

> **Пример 3.** Останкинский районный суд (г. Москва) осудил директора и главного бухгалтера ЗАО «Тарос корпорейшен» за уклонение фирмы от уплаты налогов и обязал осужденных недоимку погасить.
>
> Верховный Суд РФ отменил решение районного суда в части взыскания с осужденных неуплаченных налогов, так как обязанность платить налоги лежит на организации, а не на ее сотрудниках. Кроме того, осужденные использовали неуплаченные деньги на нужды фирмы (определение Судебной коллегии по уголовным делам Верховного Суда РФ от 11 января 2001 г.).

Следует заметить, что представленные на рис. 6.3 признаки налогового преступления в полной мере могут быть отнесены и к налоговым правонарушениям. Только характеристика их в последнем случае раскрывается через соответствующие нормы налогового и административного законодательства.

Вопросы для самопроверки

1. Какие виды налоговых правонарушений предусмотрены налоговым законодательством?
2. Каковы общие положения по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения?

3. Какие существуют формы вины при совершении налогового правонарушения?
4. При каких обстоятельствах исключается вина лица в совершении налогового правонарушения?
5. Какие обстоятельства смягчают ответственность за совершение налогового правонарушения?
6. Какие обстоятельства отягчают ответственность за совершение налогового правонарушения?
7. Каков порядок наложения налоговых санкций?
8. Какой срок давности установлен для взыскания налоговых санкций?
9. Какие существуют виды уклонений от уплаты налогов и схемы минимизации налоговых обязательств?
10. В чем суть основных признаков налогового преступления?

II ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВ, СБОРОВ И СТРАХОВЫХ ВЗНОСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

7 Общие положения

Правительство, издавая законы и устанавливая налоги, подобно врачу, который должен при лечении избирать наименьшее зло.

И. Бентам, английский философ, социолог, юрист

7.1. Виды налогов и сборов современной России

Совокупность налогов и сборов РФ, введенная в действие с 1 января 1992 г., изначально стремилась быть адаптированной к новому федеративному устройству страны. Она строилась именно по федеративному принципу, воспроизводя новое бюджетное устройство страны. Поэтому основным и в настоящее время единственным закрепленным в Налоговом кодексе РФ классифицирующим признаком разграничения налогов и сборов является их принадлежность к соответствующему уровню управления. В соответствии со ст. 13—15 НК все налоги и сборы РФ делятся на три вида:

1) федеральные налоги и сборы;
2) региональные налоги;
3) местные налоги.

Основное разграничение этих видов налогов и сборов заключается не в уровне бюджета, в который они зачисляются, а в том, каким уровнем управления они устанавливаются и на какой территории они обязательны к уплате. Так, в соответствии со ст. 12 НК:

- *федеральные налоги и сборы* устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ;
- *региональные налоги* устанавливаются НК РФ и вводятся в действие законами субъектов РФ и обязательны к уплате на территории соответствующих субъектов РФ;
- *местные налоги* устанавливаются НК РФ и вводятся в действие нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и вводятся в действие законами указанных субъектов РФ.

Налоги и сборы, предусмотренные Налоговым кодексом РФ и администрируемые налоговыми органами, представлены на рис. 7.1. Следует отметить, что не могут устанавливаться региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Кодексом.

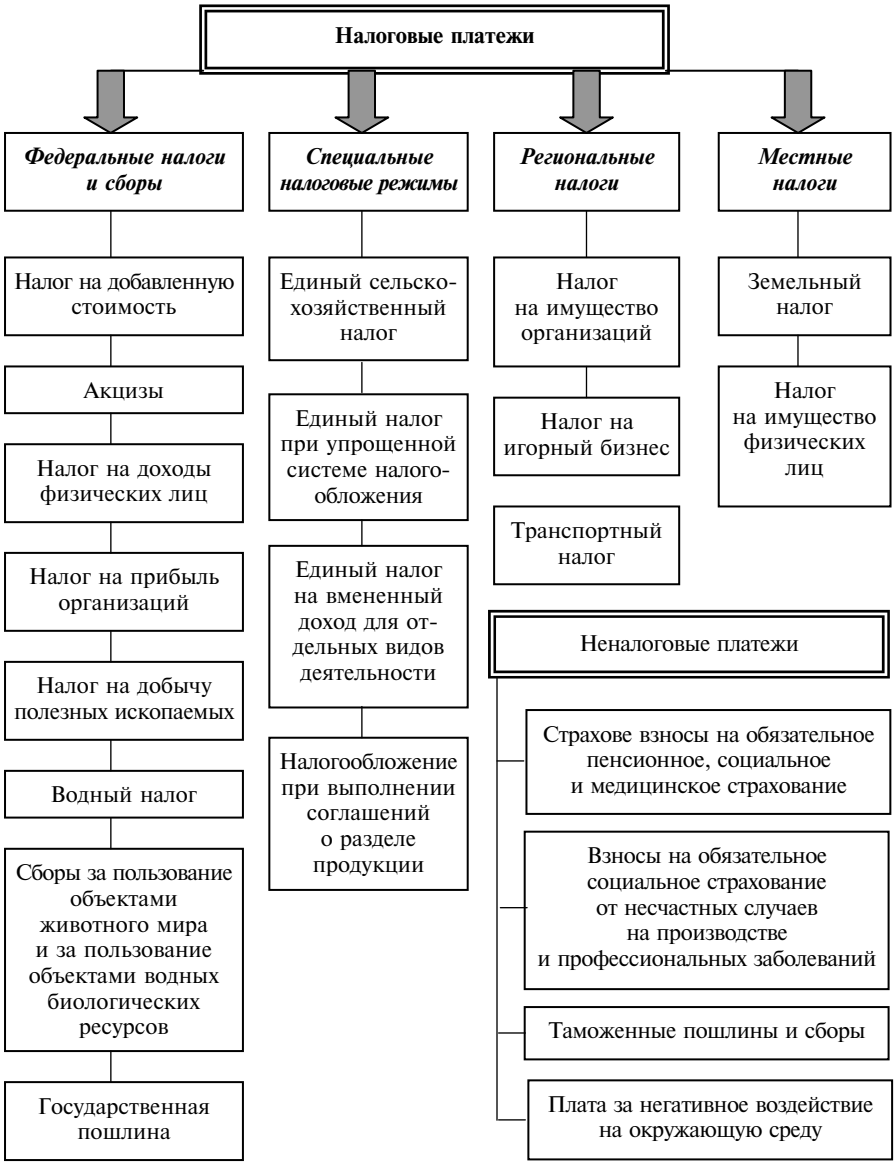


Рис. 7.1. **Виды налоговых и неналоговых платежей России**

К неналоговым обязательным платежам, в добавление к представленным на рис. 7.1, относятся также *плата за лесопользование*,

регулярные и разовые платежи за пользование недрами. Содержательное отличие неналоговых от налоговых платежей не в добровольности – как те, так и другие обязательны к уплате, а в признаке возмездности: у налогов проявляется индивидуальная безвозмездность, в то время как у неналоговых платежей обнаруживается противоположный признак — индивидуальная возмездность. Формальное отличие их также в различных источниках права и в разных субъектах администрирования. Налоговые платежи регулируются законодательством о налогах и сборах, и администрируются налоговыми органами, а неналоговые платежи регулируются иным законодательством и администрируются иными органами.

Рассмотрим, какова степень свободы законотворческой инициативы различных уровней правления при определении обязательных элементов установленных налогов (табл. 7.1).

Таблица 7.1

Установление обязательных элементов налогов (сборов) законодательными или нормативными правовыми актами

Элементы налога	*Федеральные налоги и сборы*	*Региональные налоги*	*Местные налоги*
Налогоплательщики	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Объект налогообложения	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Налоговая база	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Налоговый период	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Налоговая ставка	НК РФ	Закон субъекта РФ	Норм.прав. акт МО
Порядок исчисления	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Порядок и сроки уплаты налога	НК РФ	Закон субъекта РФ	Норм.прав. акт МО
Налоговые льготы, основания и порядок их применения	НК РФ	Закон субъекта РФ	Норм.прав. акт МО

Примечание. НК РФ — установление исключительно Налоговым кодексом РФ; закон субъекта РФ — установление законами субъектов РФ в порядке и пределах, установленных НК РФ; норм.прав. акт МО — установление нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в порядке и пределах, установленных НК РФ.

Устанавливая региональный налог, представительные власти субъектов РФ определяют следующие элементы налогообложения: *налоговые льготы,* основания и порядок их применения; *налоговую ставку* в пределах, установленных НК РФ; *порядок и сроки уплаты* налога. Иные элементы регионального налога и круг налогоплательщиков устанавливаются только Кодексом. Устанавливая местный налог, представленные органы местного самоуправления определяют в нормативных правовых актах следующие элементы налогообложения: *налоговые льготы*, основания и порядок их применения; *налоговую ставку* в пределах, установленных НК РФ; *порядок и сроки уплаты налога.* Иные элементы местного налога и круг налогоплательщиков устанавливаются только Кодексом.

Кроме перечисленных налогов и сборов на территории РФ в соответствии с главами 26^1—26^4 НК установлены также *специальные налоговые режимы.* Следует заметить, что эти режимы являются достаточно новым институтом налогового права, теоретические исследования которых масштабно не проводились. По этой причине остаются нерешенными некоторые вопросы. Их размещение в составе налогов и сборов у нас не вызывает сомнения. Однако при этом возникают некоторые методологические проблемы.

Законодатель не приводит в Налоговом кодексе РФ четкого определения специальных налоговых режимов. Косвенное определение все же представлено в ст. 18 НК, однако оно страдает существенными неточностями. По всей видимости, законодатель это прекрасно понимает, ведь не случайно оно было видоизменено в 2004 г.

Если ранее под такими режимами понимался особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и порядке, установленных законодательством о налогах и сборах, то теперь в контексте восприятия нового смысла ст. 18 НК специальные налоговые режимы можно охарактеризовать как *особый порядок определения элементов налогообложения*, в том числе предусматривающий освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов.

Можно заметить, что изменение понятийного смысла здесь не простая рокировка. В методологическом плане это переход от существовавшего восприятия специальных режимов как особого порядка исчисления всей совокупности налогов, уплачиваемых предприятиями, перешедшими на такие режимы, к представлению этих режимов как особого порядка определения элементов налогообложения. Очевидно, что новое определение характеризуется существенной недосказанностью: об элементах какого налога идет речь?

Эта трактовка приобретет смысловую завершенность, если специальные налоговые режимы охарактеризовать как *особые виды на-*

логов, а в определенных случаях — и *особый порядок налогообложения*, переход на исчисление и уплату которых освобождает от обязанности по уплате некоторых других налогов и сборов.

Возможность восприятия таких режимов как особых налогов подтверждает наличие у них всех обязательных признаков налогов, а также положения п. 7 ст. 12 НК, где сказано, что эти режимы могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в обозначенном ст. 13 НК перечне федеральных налогов, а также определять порядок установления таких налогов. По-видимому, в данном контексте речь идет о трех дополнительных федеральных налогах, установленных соответствующими специальными режимами: едином сельскохозяйственном налоге, едином налоге при упрощенной системе налогообложения и едином налоге на вмененный доход для отдельных видов деятельности. Четвертый специальный режим не вводит нового налога, он предусматривает особый порядок налогообложения. Таким образом, обоснованным, на наш взгляд, будет следующее развернутое определение. ***Специальные налоговые режимы*** — это особый порядок налогообложения и (или) особый вид федерального налога, переход на исчисление и уплату которых освобождает от обязанности по уплате отдельных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов.

Некоторую спорность может вызвать также характеристика этих специальных режимов (налогов) как федеральных по той причине, что нижестоящим уровням правления здесь в отдельных налогах предоставлены значительные полномочия по установлению их различных элементов (табл. 7.2). Однако логика построения НК РФ, представляющая специальные режимы в качестве подраздела (VIII[1]) федеральных налогов и сборов, устраняет эти сомнения. Кроме того, если эти режимы определить как региональные, то возникли бы существенные проблемы с возможностью нижестоящему уровню правления предусматривать освобождение от уплаты налогов, устанавливаемых вышестоящим уровнем.

Перечень специальных режимов, представленный в НК РФ в связи с императивным характером определяющих их норм, характеризуется как исчерпывающий. Данный перечень может быть расширен исключительно путем внесения соответствующих изменений в Кодекс. Следует также отметить, что специальные режимы, безусловно, отличаются от общего режима налогообложения, так как, во-первых, не должны устанавливать более жесткие условия налогообложения, а во-вторых, предусматривают возможность освобождения от обязанности по уплате ряда налогов. Ни один налог из перечня федеральных, региональных и местных налогов, образующих общий режим налогообложения, не предоставляет тако-

го освобождения. Исключение составляет налог на игорный бизнес, который предусматривает освобождение, аналогичное специальным режимам. По этой причине данный налог следовало бы вводить именно как специальный налоговый режим.

При установлении специальных налоговых режимов законодателем определяются обязательные элементы налогообложения. Возможность установления налоговых льгот для специальных режимов НК РФ не предусмотрена, так как логика разработки этих режимов и применения их отдельными категориями налогоплательщиков уже продиктована определенными налоговыми преференциями, адресованными этим категориям.

Таблица 7.2

Установление обязательных элементов специальных режимов (налогов) законодательными или нормативными правовыми актами

Элементы налога	*Единый сельскохозяйственный налог*	*Единый налог при упрощенной системе налогообложения*		*Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности*	*Налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции*
		на основе определения расходов и (или) доходов	*на основе патента*		
Налогоплательщики	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Виды деятельности	—	—	Закон субъекта РФ	Норм.прав. акт МО	—
Объект налогообложения	НК РФ	НК РФ	Закон субъекта РФ	Норм.прав. акт МО	НК РФ
Налоговая база	НК РФ	НК РФ	Закон субъекта РФ	Норм.прав. акт МО	НК РФ
Налоговый период	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Налоговая ставка	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ
Порядок исчисления	НК РФ	НК РФ	НК РФ	Норм.прав. акт МО	НК РФ
Порядок и сроки уплаты	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ	НК РФ

7.2. Порядок установления, изменения и отмены федеральных, региональных и местных налогов и сборов

Важным практическим аспектом формирования эффективной налоговой системы является совокупность действующих налогов и сборов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, а также регламентированный порядок установления и времени действия акта налогового законодательства (закона). От правильного понимания этого вопроса зависит правильное принятие решения налоговым органом или судом по отношению к налогоплательщику.

Действие актов налогового законодательства (закона) во времени включает три этапа, устанавливающие:

- дату и порядок введения в действие акта налогового законодательства;
- пределы действия во времени законов после вступления их в силу;
- дату и порядок прекращения действия акта налогового законодательства.

➢ ***Первый этап.*** По общему правилу, федеральный закон вступает в силу через 10 дней после его официального опубликования в «Российской газете», за исключением тех случаев, когда законодатель не установит иной срок. Нередко в самом законе или во вводном законе к данному акту оговаривается разное время начала действия различных норм (статей или пунктов), содержащихся в этом законе.

Налоговым кодексом устанавливается, что акты налогового законодательства вступают в силу только через месяц со дня его официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода для соответствующего налога. Это правило распространяется только на действующие и уже установленные налоги. Если федеральные законы устанавливают иные налоги или сборы, а также если акты законодательства субъектов РФ вводят налоги, то они могут вступать в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия и не ранее одного месяца со дня их официального опубликования. Следовательно, те налоги, у которых налоговый период — календарный год (например, НДФЛ, ЕСН налог на прибыль организаций и др.), могут быть изменены в течение года, но все изменения будут вступать в силу только с 1 января следующего года при условии, что изменения опубликованы до 1 декабря текущего года.

Порядок правового регулирования налогов, у которых налоговый период менее года и равен одному кварталу (например, водный

налог) или месяцу (например, НДС и акцизы), может изменяться чаще. Кроме того, в соответствии с п. 1. ст. 5 НК изменение порядка правового регулирования сборов, по которым налоговый период не установлен, возможно по истечении одного месяца со дня опубликования акта соответствующего законодательства.

➢ ***Второй этап.*** Введенный в действие закон обладает юридической силой вплоть до его отмены. При этом существует три варианта действия такого закона во времени:

1) *перспективное действие* — действие закона распространяется на юридические факты и отношения, возникающие после вступления его в силу в установленном порядке;

2) *немедленное действие* — действие закона распространяется на ранее и вновь возникшие правоотношения только с даты вступления такого закона в силу;

3) *действие с обратной силой* — действие закона распространяется на вновь возникшие правоотношения и правоотношения, которые возникли ранее, если они не ухудшают положение налогоплательщика. Данный вариант по отношению к налоговому законодательству является значимой гарантией обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков.

Вышесказанное положение можно рассматривать в соответствии с п. 2 ст. 5 НК, устанавливающей норму, согласно которой *обратной силы не имеют* следующие акты законодательства о налогах и сборах:

- устанавливающие новые налоги и сборы;
- повышающие налоговые ставки, размеры сборов;
- устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах;
- устанавливающие новые обязанности;
- иным образом ухудшающие положения налогоплательщиков и плательщиков сборов.

Кроме того, НК устанавливает д в а р е ж и м а обратной силы законодательных актов, улучшающих положение налогоплательщика.

В первом случае в соответствии с п. 3 ст. 5 НК *всегда имеют обратную силу* законы:

1) устраняющие или смягчающие ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов.

Во втором случае (п. 4 ст. 5 НК) *обратную силу могут иметь* акты, прямо предусматривающие данную норму, если они:

1) отменяют действующие налоги и сборы;

2) снижают размеры ставок налогов и сборов;

3) устраняют обязанности налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;

4) иным образом улучшают их положение.

➢ ***Третий этап.*** При установлении даты отмены законодательного акта налогового характера следует непременно знать, полностью или частично данный акт перестает действовать. Также следует знать, что акт налогового законодательства может быть отменен прямо или косвенно. В случае прямой отмены законодатель четко определяет дату прекращения действия положений отмененного акта. При косвенной отмене действие старого акта налогового законодательства прекращается со дня вступления в силу нового акта.

Существует три варианта пределов прекращения действия актов законодательства о налогах и сборах:

1) отдельные нормы старого налогового закона продолжают регулировать налоговые отношения и после даты вступления в силу нового закона, при этом действие старого закона отменяется не полностью, т.е. отдельные его положения продолжают применяться в течение срока установленного в новом законе, что происходит параллельно с действием норм нового закона;

2) налоговый закон прекращает свое действие немедленно с даты отмены, а его действие прекращается сразу по всем отношениям, которые он ранее регулировал;

3) в отдельных случаях акты налогового законодательства прекращают свое действие досрочно, а правоотношения, которые ранее регулировались ими, начинают регулироваться новой нормой, которой законодатель в установленном порядке придал обратную силу.

Следовательно, федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются только Налоговым кодексом РФ в установленном порядке. Региональные налоги устанавливаются, изменяются или отменяются Кодексом и законами субъектов РФ о налогах. Местные налоги устанавливаются Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Крайне важной нормой, определяющей признаки несоответствия нормативных правовых актов кодексу, а следовательно, их незаконности, являются положения ст. 6 НК. *Акт признается несоответствующим НК РФ* при наличии хотя бы одного из ниже перечисленных обстоятельств, если такой акт:

1) издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать такие акты, либо издан с нарушением установленного порядка их издания;

2) отменяет или ограничивает права участников налоговых правоотношений;

3) вводит обязанности, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ, или изменяет определенное им содержание обязанностей участников налоговых правоотношений;

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

7) изменяет установленные Налоговым кодексом РФ основания, условия, последовательность или порядок действий участников налоговых правоотношений;

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в Кодексе, либо использует их в ином значении, чем они используются в нем;

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

Признание нормативного правового акта несоответствующим Налоговому кодексу РФ осуществляется либо в инициативном порядке по решению органа, его издавшего, а также вышестоящего органа, либо в судебном порядке.

Вопросы для самопроверки

1. Как выглядит совокупность налогов и сборов современной России?
2. Какие обязательные элементы региональных и местных налогов могут устанавливаться соответствующими уровнями управления?
3. В чем заключается проблематика определения специальных налоговых режимов?
4. Как устанавливается дата акта налогового законодательства и каков порядок введения в действие?
5. Как устанавливаются пределы действия во времени законов после вступления их в силу?
6. Как устанавливается дата акта налогового законодательства и каков порядок прекращения его действия?

8 Федеральные налоги и сборы

Великий налог есть пожертвования собственности, принесенное гражданином для пользы и безопасности всего общества.

М. Орлов, русский общественный деятель

8.1. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (НДС) является одним из самых важных и в то же время наиболее сложных для понимания, исчисления и контроля. Тем не менее он успешно применяется в большинстве стран с рыночной экономикой, обеспечивая поступление от 12 до 30% налоговых доходов государства. В частности, 20 из 24 стран — членов Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) применяют НДС как основной налог на потребление. Кроме того, НДС взимается еще в 35 развивающихся странах. Не действует данный вид косвенного налогообложения в таких развитых странах, как США, Канада, Австралия и Швейцария.

Распространение НДС в 1970—1980-е гг. можно считать одним из наиболее важных достижений мировой теории и практики налогообложения. История развития налогов не знает других примеров, когда бы налог так быстро был переведен из теоретической конструкции в практическую область, заняв при этом доминирующее положение среди налогов на потребление в большинстве стран мира.

Первоначально в Германии экономист В. фон Сименс предложил ввести «облагороженный налог с оборота». Однако в то время его идея не была воспринята должным образом. Затем в 1954 г. министр финансов Франции М. Лоре разработал принципиальную схему действия налога, способного заменить налог с оборота, который в то время взимался в стране. Впервые НДС на практике был апробирован во Франции в 1958 г., а с конца 1960-х гг. распространение данного налога приняло масштабный характер. Этому способствовало принятие директив ЕЭС, согласно которым НДС утверждался в качестве основного косвенного налога для стран — членов ЕЭС и устанавливались сроки его введения — до 1972 г.

Широкое распространение НДС обусловлено его *фундаментальными преимуществами*, в числе которых:

- стремление облагать налогом расходы конечных потребителей, а не затраты производителей по производству товаров, работ, услуг;
- потенциально широкая база налогообложения (большинство товаров, работ, услуг облагаются НДС);
- регулярность налоговых поступлений и их пропорциональное увеличение в зависимости от изменения уровня цен;

- получение государством части дохода на каждой стадии производственного и распределительного цикла, при том, что конечная сумма НДС, получаемая государством, не зависит от количества промежуточных производителей и продавцов;
- применение «зачетной» схемы этого налога по всей цепи производства и обращения товара, создающей трудности для уклонения от его уплаты;
- косвенное стимулирование процессов накопления и инвестирования (доходы, идущие на эти цели, не облагаются НДС), а также производства экспортной продукции (применяется минимально возможная ставка 0%).

В Российской Федерации НДС был введен с 1 января 1992 г. и в совокупности с акцизами фактически вытеснил другие косвенные налоги с оборота и с продаж, намного превзойдя их по своей роли и значению. В настоящее время он является основным косвенным налогом, а также важнейшим источником формирования доходной части бюджета. Начиная с 1 января 2001 г. взимание НДС в осуществляется в соответствии с главой 21 НК РФ.

В большинстве случаев бремя уплаты НДС переносится на конечных потребителей, поэтому его и относят к разряду косвенных налогов. Однако при передаче товаров (работ, услуг) внутри предприятия для собственных нужд, при налогообложении строительно-монтажных работ для собственного потребления и в некоторых других случаях он приобретает признаки прямого налога.

Рассмотрим сначала экономическую сущность и механизм его действия. НДС взимается с каждого акта продажи, начиная с производственного и распределительного цикла и заканчивая продажей продукции потребителю. В научной литературе экономическое содержание НДС обычно представляют как форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и распределения и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров (работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Что же такое добавленная стоимость? Однозначной трактовки это понятие не имеет. В самом общем виде *добавленная стоимость* представляет собой стоимость, которую производитель в обрабатывающем производстве, предприниматель в сфере распределения добавляют к стоимости сырья, материалов или к стоимости тех товаров и продуктов, которые были приобретены для создания нового изделия или услуги.

С одной стороны, добавленную стоимость можно представить как сумму заработной платы (ЗП) и получаемой прибыли (П) как основных элементов, входящих в состав добавленной стоимости, а также некоторых других элементов затрат налогоплательщика, связанных непосредственно с его производственным циклом. С другой

стороны, добавленную стоимость можно представить как разницу между выручкой от реализации товаров, работ, услуг (РП) и произведенными при этом затратами (МЗ).

Исходя из этих двух вариантов определения добавленной стоимости, можно сформулировать четыре механизма для расчета суммы НДС:

1) НДС = Ст · (ЗП + П);
2) НДС = Ст · ЗП + Ст · П;
3) НДС = Ст · (РП — МЗ);
4) НДС = Ст · РП — Ст · МЗ,

где Ст — ставка налога.

Может показаться, что математическая идентичность между первым и вторым, а также третьим и четвертым механизмами расчета очевидна. Однако сумма налога, исчисленная по каждому из этих механизмов для конкретного промежутка времени (налогового периода), может получаться различной. Это объясняется тем, что при использовании разных механизмов исчисления НДС значения ЗП, П, РП и МЗ не совпадают между собой. В частности, в третьем механизме речь идет о произведенной в течение определенного периода времени продукции, а в четвертом механизме — о реализованной продукции за тот же период.

Поскольку при исчислении налога могут быть использованы различные механизмы, важным становится законодательное установление порядка исчисления НДС. Наибольшее распространение в мире получил четвертый механизм расчета налога, применяется он и в нашей стране. На практике использование данного метода связано с тем, что он позволяет применить ставку налога непосредственно при сделке, поскольку не требуется определения собственно добавленной стоимости, а ставка применяется к ее компонентам (реализованной продукции и затратам).

Порядок исчисления налога на добавленную стоимость определяется ст. 166 и 173 НК. Для того чтобы овладеть методикой исчисления НДС, *необходимо различать* следующие понятия:

$НДС_б$ — НДС, подлежащий уплате в бюджет;

$НДС_р$ — НДС по реализованной (переданной) продукции (товарам, работам, услугам) и другим облагаемым операциям;

$НДС_в$ — НДС, подлежащий вычету (налоговые вычеты).

НДС, подлежащий уплате в бюджет, представляет собой разницу между суммами НДС по реализованной (переданной) продукции и суммами налога, принимаемыми к вычету:

$$НДС_б = НДС_р - НДС_в = НБ \cdot Ст - НДС_в,$$

где НБ — налоговая база по налогу на добавленную стоимость.

Основные элементы налога на добавленнную стоимость представлены на рис. 8.1.

Рис. 8.1. **Основные элементы НДС**

Далее рассмотрим основные элементы НДС более подробно.

➢ ***Плательщиками НДС*** (субъектами налогообложения) в соответствии со ст. 143 НК признаются организации, ИП и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ (рис. 8.2). При этом плательщиками НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную

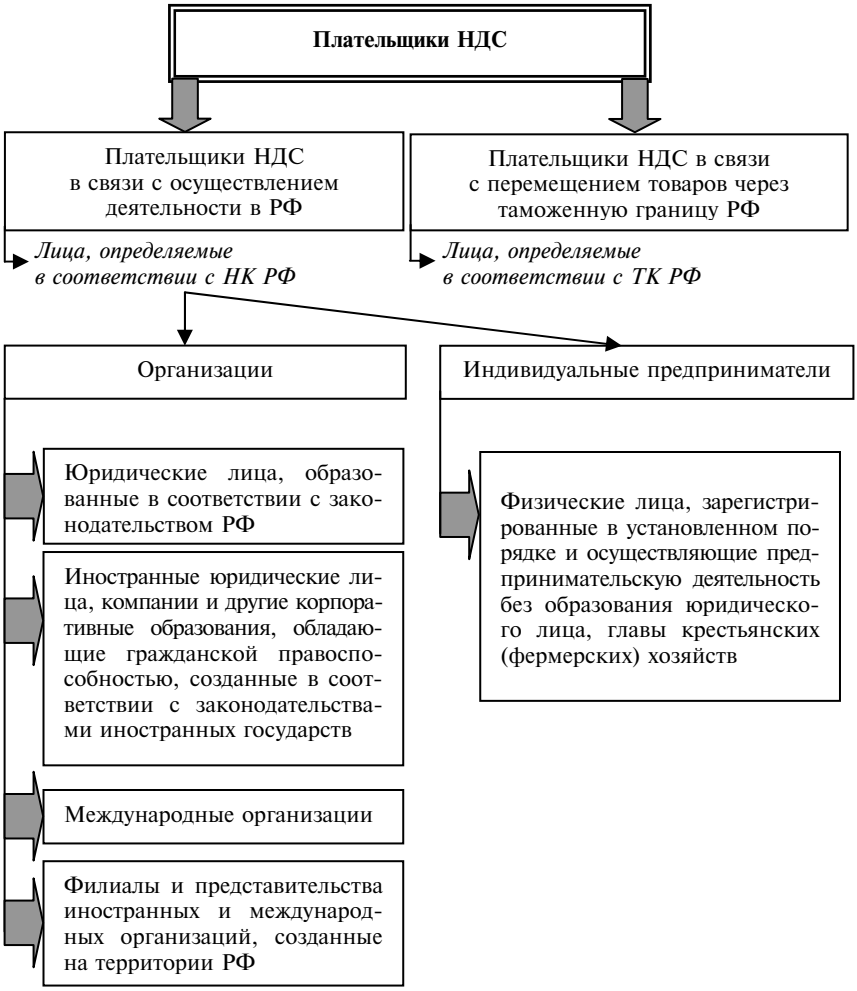


Рис. 8.2. **Плательщики налога на добавленную стоимость**

территорию РФ) не являются организации и ИП, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, единого налога по упрощенной системе налогообложения, а также переведенные на уплату единого налога на вмененный доход по тем видам деятельности, которые подлежат обложению ЕНВД. Кроме того, в период с 2008 по 2016 гг. не признаются налогоплательщиками организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Параолимпийских игр в отношении операций, совершаемых в рамках организации и проведения XXII Олимпийских и XI Параолимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи. Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе в качестве плательщиков НДС.

Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика: НК предусматривает право организаций и ИП освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика, критерием такого освобождения выступает объем выручки от реализации.

Согласно ст. 145 НК организации и ИП могут освободиться от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций и ИП без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб.

Следует иметь в виду, что такое освобождение применяется только в отношении обязанностей, возникающих в связи с проведением операций на территории РФ. Но это положение не применяется в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию РФ. Освобождение также не распространяется на налогоплательщиков, реализующих подакцизные товары в течение трех предшествующих последовательных календарных месяцев.

Решение об освобождении от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС принимается добровольно. Лица, претендующие на освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту налогового учета не позднее 20-го числа месяца, начиная с которого они собираются использовать право на освобождение. К документам, которые представляют налогоплательщики, относятся: выписки из бухгалтерского баланса (для организаций), из книги продаж, из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций (для индивидуальных предпринимателей), а также копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур.

Данное освобождение предоставляется на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. Лица, направившие в нало-

говый орган уведомление об использовании права на освобождение (о продлении срока освобождения), не могут отказаться от этого освобождения до истечения указанного срока. Исключение составляет случай утраты ими права на освобождение.

По истечении 12 календарных месяцев и не позднее 20-го числа следующего месяца освобожденные субъекты предпринимательства должны направить в налоговые органы документы, подтверждающие, что в течение срока освобождения сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС за каждые три последовательных календарных месяца в совокупности не превышала 2 млн руб., а также уведомление о продлении использования права на освобождение на последующие 12 месяцев или об отказе от использования данного права. Налоговые органы в течение 10 дней обязаны произвести проверку этих документов и подтвердить либо не подтвердить правомерность освобождения, а также принять решение об его продлении или же об отказе от продления.

Налогоплательщик утрачивает право на освобождение, если в течение периода его использования сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС превысит установленные ограничения или будет произведена реализация подакцизных товаров. В этом случае налогоплательщик начиная с 1-го числа месяца, в котором имело место такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, и до окончания периода освобождения уплачивает налог на общих основаниях. В случае непредставления налогоплательщиком необходимых документов или представления документов, содержащих недостаточные, недостоверные сведения, сумма налога должна быть восстановлена и уплачена в бюджет с взысканием соответствующих сумм налоговых санкций и пеней.

➢ ***Объектом налогообложения*** НДС признаются следующие операции:

- реализация произведенных (приобретенных) товаров, выполненных работ, оказанных услуг, осуществляемая на территории РФ, в том числе и на безвозмездной основе;
- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд внутри предприятия от одного структурного подразделения другому, расходы на которые не принимаются к вычету, в том числе через амортизационные отчисления, при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

Согласно ст. 39 и п. 1 ст. 146 НК к *реализации товаров* (*работ*, *услуг*) *для целей обложения НДС* относятся:

- продажа товаров (работ, услуг) одними организациями другим организациям и физическим лицам, т.е. передача права собственности на них на возмездной основе, в том числе если товар не отгружается и не транспортируется;
- выдача (передача) заказанных изделий, т.е. передача производителем заказчику продукции, которая изготовлена на «давальческой» основе;
- продажа товаров на комиссионных началах и на аукционах;
- обмен товаров (работ, услуг) на другие товары (работы, услуги);
- передача безвозмездно или с частичной оплатой товаров (работ, услуг) другим организациям или физическим лицам, в том числе своим работникам;
- реализация предметов залога, включая их передачу залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства (в соответствии с порядком, определяемом Гражданским процессуальным кодексом РФ);
- передача товаров (работ, услуг) по соглашениям о предоставлении отступного или новации;
- передача имущественных прав.

При определении объекта обложения НДС важное значение имеют понятия «товар», «работа» и «услуга».

Под *товаром* понимается любое реализуемое или предназначенное для реализации имущество: продукция (предмет, изделие); недвижимое имущество, в том числе здания и сооружения; электро- и теплоэнергия, газ, вода; нематериальные активы, в том числе программное обеспечение, имущественные права.

К *работам* относится деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организаций или физических лиц. Поэтому объектом налогообложения могут быть объемы реализации строительно-монтажных, ремонтных, научно-исследовательских, опытно-конструкторских, технологических, проектно-изыскательских, реставрационных и других видов работ.

К у*слугам* относится деятельность, результаты которой, не имея материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности. Объектом обложения НДС является выручка от оказания любых платных услуг, в частности, к ним относятся: транспортные услуги; посреднические услуги; услуги по сдаче в аренду имущества и недвижимости (кроме земли), в том числе финансовая аренда (лизинг); аудиторские, инновационные,

информационные услуги; услуги по физкультуре и спорту, оздоровительные, туристско-экскурсионные услуги; услуги связи, бытовые и жилищно-коммунальные услуги; рекламные, юридические услуги; другие виды услуг.

Не признаются объектами обложения НДС:

- операции, которые в соответствии с п. 3 ст. 39 НК не признаются реализацией товаров, работ, услуг (обращение российской или иностранной валюты, передача имущества и имущественных прав правопреемникам организации, взносы инвестиционного характера, иные операции);
- передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления;
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов местного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности и в установленных законодательством случаях;
- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- операции по реализации земельных участков (долей в них).
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);
- передача денежных средств некоммерческим организациям на формирование целевого капитала;
- в период с 2008 по 2016 г. операции по реализации налогоплательщиками – российскими организаторами Олимпийских и Параолимпийских игр товаров (работ, услуг) и имущественных прав, осуществляемые по согласованию с лицами – иностранными организаторами указанных игр в рамках соглашения, заключенного между Международным олимпийским комитетом, Олимпийским комитетом России и городом Сочи на проведение XXII Олимпийских и XI Параолимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

➢ Определение ***места реализации*** товаров (работ, услуг) при взимании НДС играет роль при осуществлении операций, затрагивающих разные страны. Если в операцию вовлечены две страны и более, место реализации играет важную роль в распределении налога между странами. Место реализации является основным инструментом, применяемым для избежания двойного налогообложения или ухода от обложения НДС. В основу этого положены три принципа:

1) *принцип территориальности* означает, что облагаются налогом операции, совершаемые на территории данной страны независимо от того, осуществляются ли они организациями (предпринимателями) данного или иностранного государства;

2) *принцип назначения* означает, что товары пересекают границы и облагаются косвенными налогами в стране потребления, налог на экспортируемые товары не взимается;

3) *принцип равенства* означает, что в пределах одного государства идентичные товары облагаются налогом одинаково, т.е. НДС не должен влиять на выбор форм и методов ведения бизнеса, а также на выбор товаров потребителем.

Для определения объекта обложения НДС важно правильно установить место реализации товаров (работ, услуг) согласно ст. 147 и 148 НК, так как по содержанию налога им должна быть именно территория РФ (рис. 8.3). Если местом реализации работ (услуг) по одному из перечисленных критериев признается РФ, то операции по реализации таких работ, услуг облагаются НДС. Если местом их реализации признается иностранное государство, то в России объекта налогообложения НДС нет.

Осуществление ряда операций на территории РФ согласно ст. 149 НК *не подлежит обложению НДС*, кроме того, в соответствии со ст. 150 НК ввоз некоторых товаров на территорию РФ также *освобождается от налогообложения* (рис. 8.4). Все операции, не подлежащие налогообложению, можно условно подразделить на четыре укрупненные группы: социально значимые (реализация медицинских товаров/услуг, услуг детских дошкольных учреждений, услуг в сфере образования и искусства и т.п.); экономические (реализация товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли, реализация необработанных алмазов и т.п.); не создающие добавленной стоимости (страховая деятельность, игорный бизнес и т.п.); льготируемые (операции, осуществляемые организациями, использующими труд инвалидов, религиозными организациями и т.п.).

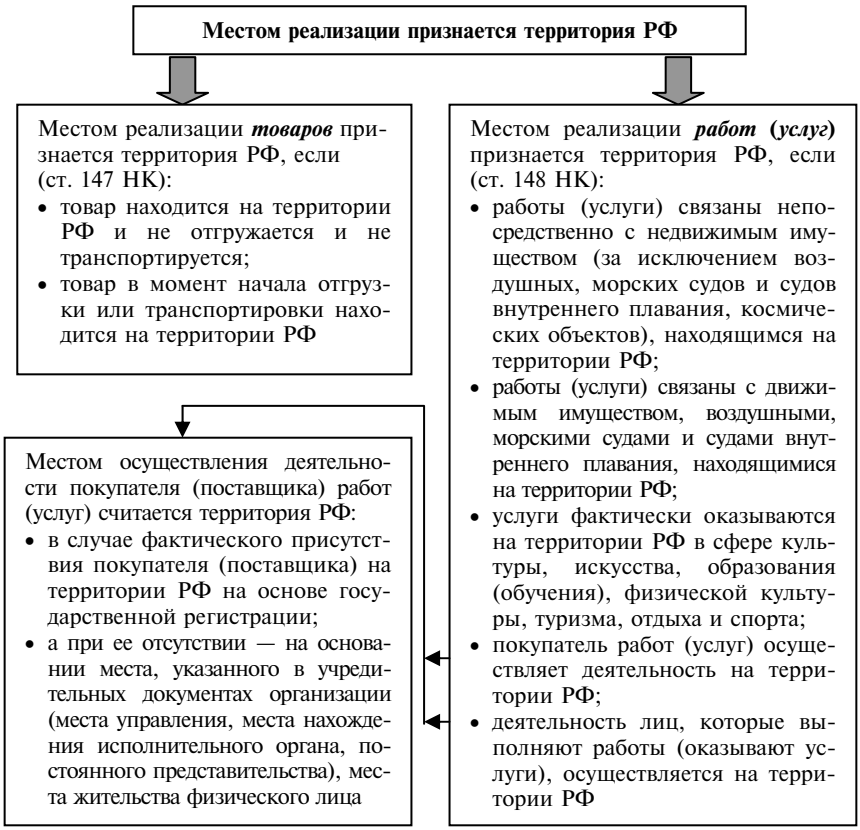


Рис. 8.3. **Условия признания территории РФ местом реализации**

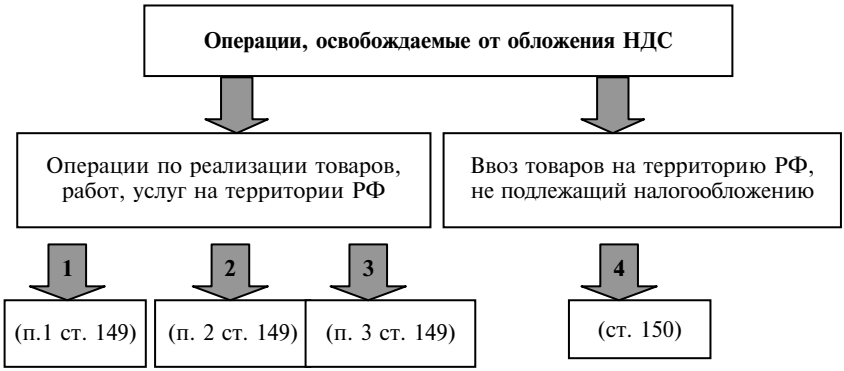


Рис. 8.4. **Операции, не подлежащие обложению НДС**

В соответствии с классификацией, представленной на рис. 8.4, дадим *развернутый перечень операций, освобождаемых от обложения НДС*.

1. Предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в РФ.

2. Реализация (потребление для собственных нужд), не подлежащая налогообложению:

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;
- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;
- технических средств, включая автомототранспорт, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;
- очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);
- медицинских услуг (за исключением косметических услуг, а также ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, финансируемых из бюджета), оказываемых медицинскими организациями, учреждениями, врачами, занимающимися частной практикой;
- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых учреждениями социальной защиты на основании соответствующих заключений;
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с детьми в кружках, секциях и студиях;
- продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми детских дошкольных учреждений, учебных заведений, медицинских организаций, при условии полного или частичного их финансирования из бюджета или фонда обязательного медицинского страхования;
- услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;
- услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования или морским, речным, железнодорожным, автомобильным транспортом в пригородном сообщении (за исключением такси, в том числе маршрутного) при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам (пригородная зона — 50 км от города);
- ритуальных услуг, работ и услуг по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей;

- почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и конвертов, лотерейных билетов (для лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа);
- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных), являющихся валютой РФ или валютой иностранных государств;
- долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев, ценных бумаг и инструментов срочных сделок (включая форвардные, фьючерсные контракты, опционы);
- услуг по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, оказываемых без взимания дополнительной платы, в период гарантийного срока эксплуатации, включая стоимость запасных частей и деталей;
- услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, услуг по сдаче в аренду помещений, реализации товаров;
- ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ по реставрации памятников истории и культуры, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций;
- работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ жилищного строительства для военнослужащих;
- услуг, оказываемых уполномоченными органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение;
- товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых в рамках оказания безвозмездной помощи или содействия Российской Федерации;
- оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства, в том числе услуги проката аудио-, видеоносителей, звукотехнического оборудования, музыкальных инструментов, театрального реквизита; услуги по звукозаписи театрально-зрелищных, культурно-просветительных

и зрелищно-развлекательных мероприятий; реализация входных билетов и абонементов на посещение театрально-зрелищных, культурно-просветительных и зрелищно-развлекательных мероприятий, аттракционов в зоопарках и парках культуры и отдыха, экскурсионных билетов и путевок;

- работ (услуг) по производству кинопродукции, выполняемых организациями кинематографии, прав на использование кинопродукции, получившей удостоверение национального фильма;
- услуг по обслуживанию воздушных судов (включая аэронавигационное обслуживание), оказываемых в аэропортах и воздушном пространстве РФ;
- работ (услуг, включая услуги по ремонту) по обслуживанию морских судов и судов внутреннего плавания в период стоянки в портах, портовые сборы, лоцманская проводка;
- услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), протезно-ортопедических изделий, по ремонту слуховых аппаратов;
- лома и отходов черных и цветных металлов;
- исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

3. Операции, не подлежащие налогообложению (налогоплательщик вправе отказаться от освобождения от налогообложения перечисленных ниже операций, предоставив заявление в налоговый орган):

- реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы, производимых и реализуемых религиозными организациями в рамках религиозной деятельности (за исключением подакцизных товаров и минерального сырья), а также организация и проведение ими религиозных обрядов, церемоний, молитвенных собраний или других культовых действий;
- реализация (передача для собственных нужд) товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых:
  - — общественными организациями инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%;

— организациями, использующими труд инвалидов, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а доля инвалидов в фонде оплаты труда — не менее 25%;
— учреждениями, созданными для достижения социальных целей, правовой и иной помощи инвалидам, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов;
— государственными унитарными предприятиями при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты (реабилитации) населения, лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при этих учреждениях, а также лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими лечебных исправительных учреждений уголовно-исполнительной системы;

- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), к которым относятся: привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады; размещение привлеченных денежных средств от имени банков и за их счет; открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц; осуществление расчетов по банковским счетам; кассовое обслуживание; купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах; осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ; выдача банковских гарантий; выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме; оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент—банк»; услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;
- осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии ЦБ РФ;
- реализация изделий народных художественных промыслов (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в установленном порядке;
- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

- проведение лотерей по решению уполномоченного органа исполнительной власти, организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или ИП игорного бизнеса;
- реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду (фондам субъектов РФ) драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Банку России и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт, а также специализированным внешнеэкономическим организациям, Банку России и банкам;
- реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;
- внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (работ, услуг);
- передача товаров (работ, услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности, за исключением подакцизных товаров;
- реализация входных билетов, форма которых утверждена как бланк строгой отчетности, организациями физической культуры и спорта; предоставление в аренду спортивных сооружений для проведения спортивно-зрелищных мероприятий;
- оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;
- операции по предоставлению займов в денежной форме, а также оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;
- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств специализированных фондов; выполнение НИОКР учреждениями образования и научными организациями на основе хозяйственных договоров;
- выполнение организациями научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, относящихся к

созданию новых продукции и технологий или к усовершенствованию производимой продукции и технологий;
- услуги санаторно-курортных, оздоровительных организаций и организаций отдыха, в том числе детских оздоровительных лагерей, расположенных на территории РФ, оформленные путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;
- проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;
- реализация сельскохозяйственной продукции собственного производства организациями, у которых удельный вес доходов от реализации сельхозпродукции в общей сумме доходов составляет не менее 70%, а также передача указанной продукции в счет натуральной оплаты труда, для общественного питания работников;
- реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них;
- передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир;
- передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), если расходы на их приобретение или создание не превышают 100 руб. за единицу;
- операции по уступке (приобретению) прав (требований) кредитора по обязательствам, вытекающим из договоров по предоставлению займов в денежной форме и/или кредитных договоров, а также по исполнению заемщиком обязательств перед новым кредитором по первоначальному договору, лежащему в основе договора уступки;
- проведение работ (оказание услуг) резидентами портовой особой экономической зоны в портовой особой экономической зоне.

4. Ввоз товаров на территорию РФ, не подлежащий налогообложению:
- товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи или содействия Российской Федерации;
- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники, протезно-ортопедических изделий, технических средств, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов, очков, линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных), а также сырья и комплектующих изделий для производства вышеперечисленных товаров;
- материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и/или лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

- художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, которые относятся к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;
- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;
- товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;
- технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, аналоги которого не производятся в РФ, по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- необработанных природных алмазов;
- товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;
- валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг — акций, облигаций, сертификатов, векселей;
- продукции морского промысла, выловленной и/или переработанной рыбопромышленными организациями РФ;
- товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых в рамках международного сотрудничества РФ в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;
- в период с 2008 по 2016 г. товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых для их использования в целях проведения XXII Олимпийских и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи при условии представления в таможенные органы подтверждения Организационного комитета вышеназванных игр;
- российских судов рыбопромыслового флота, в отношении которых за пределами таможенной территории РФ были выполнены работы по капремонту и/или модернизации.

Указанные льготы по освобождению от налогообложения НДС предоставляются налогоплательщику *при выполнении ряда условий*, предусмотренных ст. 149 НК:

1) организация или ИП, реализующие товары (работы, услуги) как облагаемые, так и не подлежащие обложению НДС, имеют право на освобождение только при наличии раздельного учета доходов и затрат по производству и реализации тех и других товаров (работ, услуг);

2) освобождение распространяется только на лица, непосредственно производящие товары, выполняющие работы и оказывающие услуги, т.е. такое освобождение не применяется при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии либо агентских договоров. В частности, если санаторно-курортные путевки реализуются турагентами или туроператорами, то льгота не распространяется на их комиссионные и агентские вознаграждения от продажи путевок;

3) если осуществляемые операции подлежат лицензированию в соответствии с законодательством РФ, то освобождение предоставляется только при наличии у налогоплательщиков соответствующих лицензий;

4) в случае отмены освобождения или отнесения налогооблагаемых операций к операциям, не подлежащим обложению НДС, налогоплательщиками применяется тот порядок определения налоговой базы (или освобождения), который действовал на дату отгрузки товаров (работ, услуг) вне зависимости от даты их оплаты.

Более подробно остановимся также на праве налогоплательщика отказаться от освобождения от налогообложения операций, предусмотренных п. 3 ст. 149 НК. Для того чтобы реализовать это право, налогоплательщик должен предоставить соответствующее заявление в налоговый орган по месту своей регистрации в срок не позднее 1-го числа налогового периода, начиная с которого он намерен отказаться от освобождения от налогообложения или приостановить его использование. Действие отказа от освобождения операций от налогообложения или его приостановление не может быть менее одного года. Кроме того, отказ (приостановление) распространяется на все осуществляемые налогоплательщиком льготируемые операции. При этом не допускается, чтобы такие операции освобождались или не освобождались от налогообложения в зависимости от того, кто является покупателем соответствующих товаров (работ, услуг).

➢ ***Налоговая база*** по НДС рассчитывается налогоплательщиками самостоятельно. При реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг), облагаемых по различным налоговым ставкам, налоговая база определяется отдельно по каждой из этих групп товаров (работ, услуг). При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по их оплате. Доходы могут быть получены как в денежной, так и в натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Выручка, полученная в иностранной валюте, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ, который действовал на дату фактической реализации товаров (работ, услуг) или на дату осуществления расходов.

Налоговая база по НДС определяется с учетом направлений реализации произведенных налогоплательщиком или приобретенных им на стороне товаров (работ, услуг), видов деятельности налогоплательщика и специфики отдельных операций в соответствии со ст. 153—162 НК. Возможные варианты определения налоговой базы в зависимости от содержания облагаемых НДС операций представлены в табл. 8.1.

При определении налоговой базы по НДС важную роль играет *цена реализации товаров* (*работ, услуг*). В большинстве случаев при определении цены реализации для целей налогообложения следует руководствоваться положениями ст. 40 НК (рис. 8.5).

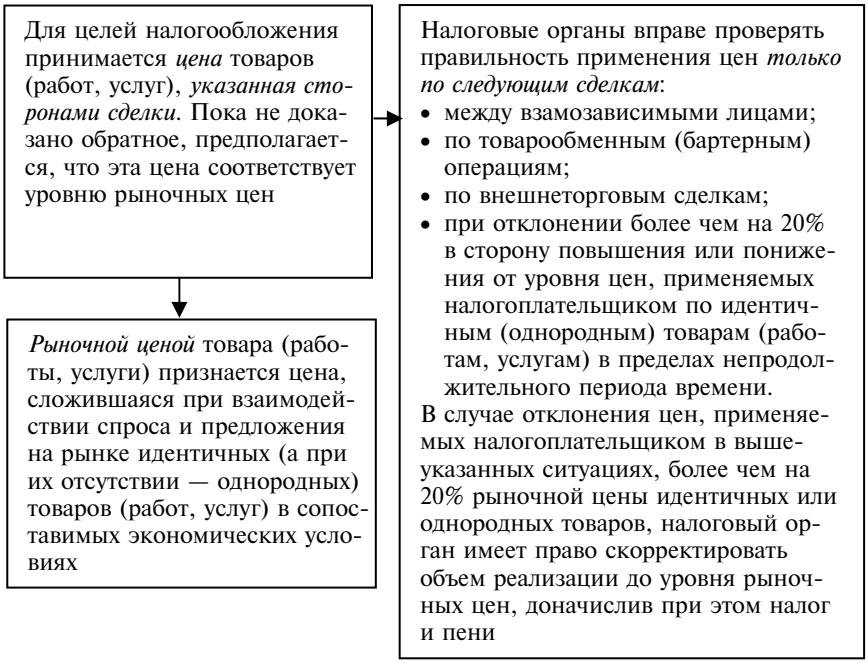


Рис. 8.5. **Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения (ст. 40 НК РФ)**

Спецификой НДС является сложный состав его налоговой базы. Следует обратить внимание на то, что в некоторых случаях организации или ИП могут выступать налоговыми агентами по НДС (ст. 161 НК), т.е. у них возникает обязанность рассчитать сумму налога, удержать ее из доходов налогоплательщика и перечислить в бюджет независимо от того, исполняют ли они обязанности плательщика НДС.

Таблица 8.1

Определение налоговой базы по НДС

№ п/п	*Содержание операции*	*Налоговая база*
1	2	3
1	Реализация товаров (работ, услуг), в том числе: по товарообменным (бартерным) операциям; на безвозмездной основе; при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства; при передаче товаров (работ, услуг) при оплате труда в натуральной форме	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. При получении налогоплательщиком оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) налоговая база определяется исходя из суммы полученной оплаты с учетом налога. В налоговую базу не включается оплата, частичная оплата, полученная налогоплательщиком в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг): длительность производственного цикла изготовления которых составляет свыше 6 месяцев, при определении налогоплательщиком налоговой базы по мере отгрузки товаров (работ, услуг); которые облагаются по налоговой ставке 0% в соответствии с п. 1 ст. 164 НК; которые не подлежат налогообложению

Продолжение табл. 8.1

1	2	3
2	Реализация товаров (работ, услуг) с учетом субвенций (субсидий), предоставляемых бюджетами различного уровня в связи с применением налогоплательщиком государственных регулируемых цен, или с учетом льгот, предоставляемых отдельным потребителям в соответствии с законодательством	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из фактических цен их реализации. Суммы предоставляемых субвенций (субсидий) или льгот при определении налоговой базы не учитываются
3	Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС	Разница между ценой реализуемого имущества, определяемой в соответствии со ст. 40 НК, с учетом НДС и акцизов, и остаточной стоимостью реализуемого имущества (с учетом переоценок)
4	Реализация сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки (кроме подакцизных товаров), а также автомобилей, закупленных у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС	Разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК, с учетом НДС и ценой приобретения указанной продукции, автомобилей
5	Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья (материалов)	Стоимость обработки сырья, переработки, иной трансформации с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС
6	Реализация товаров (работ, услуг) по срочным сделкам, предполагающим поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг) по истечении установленного договором срока по указанной в этом договоре цене	Стоимость товаров (работ, услуг), указанная в договоре, но не ниже их стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК, действующих на дату реализации, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС

Окончание табл. 8.1

1	2	3
7	Реализация новым кредитором, получившим требование, финансовых услуг, связанных с уступкой требования, вытекающего из договора реализации облагаемых НДС товаров (работ, услуг)	Величина превышения сумм дохода, полученного новым кредитором при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного требования
8	Осуществление предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров	Сумма дохода, полученная в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров
9	Передача товаров, выполнение работ или оказание услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), при исчислении налога на прибыль организаций	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (аналогичных работ, услуг), действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без НДС
10	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов на их выполнение
11	Ввоз товаров на таможенную территорию РФ	Сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам)
12	Ввоз товаров на таможенную территорию РФ в случае, когда в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление ввозимых на территорию РФ товаров	Сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на их доставку до границы РФ и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров)

Налоговыми агентами по НДС признаются следующие лица и организации.

1. Организации и ИП, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков. Налоговая база при этом определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом НДС.

2. Организации и ИП, реализующие на территории РФ товары (работы, услуги) иностранных лиц, не состоящих на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, на основе договоров поручения, комиссии и агентских договоров. Налоговая база представляет собой стоимость указанных товаров с учетом акцизов (по подакцизным товарам) и без включения в них НДС.

3. Арендаторы федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества. В этом случае налоговая база определяется как сумма арендной платы с учетом НДС.

4. Покупатели (получатели) государственного имущества (за исключением физических лиц, не являющихся ИП), не закрепленного за государственными предприятиями и учреждениями, составляющего государственную казну РФ, казну республики в составе РФ, казну края, области, города, автономной области (округа), а также муниципального имущества, не закрепленного за муниципальными предприятиями и учреждениями, составляющего муниципальную казну соответствующего городского, сельского поселения или другого муниципального образования. Налоговая база определяется как сумма дохода от реализации (передачи) этого имущества с учетом НДС.

5. Органы, организации или ИП, уполномоченные осуществлять реализацию конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, а также ценностей, перешедших по праву наследования государству. Налоговая база исчисляется исходя из цены реализуемого имущества (ценностей), определяемой в соответствии со ст. 40 НК, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без учета НДС.

Российская практика применения НДС показала необходимость учета дополнительных факторов при определении налоговой базы с целью минимизации скрытых форм реализации. Включение их в налоговую базу объясняется фискальными интересами государства и стремлением воспрепятствовать уклонению от налогообложения. В налоговую базу *включаются средства, по-*

лучение которых связано с расчетами по оплате товаров, работ или услуг (ст. 162 НК):

- суммы, полученные за реализованные товары (работы, услуги) в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров (работ, услуг);
- суммы, поступившие в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты за реализованные товары (работы, услуги) облигациям и векселям, а также в виде процента по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанного в соответствии с действовавшими ставками рефинансирования ЦБ РФ;
- полученные страховые выплаты по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств контрагентом страхователя-кредитора, если страхуемые договорные обязательства предусматривают поставку страхователем товаров (работ, услуг), реализация которых признается объектом налогообложения.

Данные положения не применяются в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), которые не подлежат налогообложению.

➢ ***Момент определения налоговой базы*** играет важную роль в исчислении НДС. Согласно ст. 167 НК учетная политика для целей налогообложения НДС является единой для всех налогоплательщиков, и моментом определения налоговой базы признается наиболее р а н н я я из следующих дат:

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

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

Следует учитывать, что когда моментом определения налоговой базы является вторая из представленных выше дат, то на день отгрузки товаров или передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты (частичной оплаты) также возникает момент определения налоговой базы. Таким образом, сначала начисляется НДС с суммы полученных авансов (оплаты предстоящих поставок), затем еще раз — с реализации (отгрузки), а ранее начисленный НДС с оплат предстоящих поставок принимается к вычету после отгрузки соответствующих товаров (ст. 167 и 172 НК).

Помимо этого, по отдельным операциям существует еще ряд особенностей при определении момента реализации, которые изложены в табл. 8.2.

Таблица 8.2

Особенности момента определения налоговой базы по отдельным операциям

№ п/п	*Содержание операции*	*Момент определения налоговой базы (реализации)*
1	2	3
1	Реализация налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства	День реализации складского свидетельства
2	Уступка новым кредитором, получившим денежное требование, вытекающее из договора реализации товаров, работ, услуг	День уступки денежного требования или день прекращения соответствующего обязательства
3	Приобретение денежного требования у третьих лиц; передача имущественных прав налогоплательщиками	День уступки требования или день исполнения обязательства должником
4	Передача прав, связанных с заключением договора, арендных прав	День передачи имущественных прав
5	Реализация товаров, работ, услуг, облагаемых по ставке 0%	Последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, подтверждающих обоснованность применения ставки 0%
6	Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления	Последнее число месяца каждого налогового периода
7	Передача товаров, работ, услуг для собственных нужд	День совершения указанной передачи
8	Получение налогоплательщиком — изготовителем оплаты частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), длительность производственного цикла изготовления которых составляет более 6 месяцев (по перечню, утверждаемому Правительством РФ)	По выбору налогоплательщика: день их оплаты (частичной оплаты); день отгрузки (передачи) указанных товаров, работ, услуг (при наличии раздельного учета осуществляемых операций)

➢ ***Налоговые ставки по НДС*** предусмотрены ст. 164 НК (рис. 8.6).

Наиболее распространенной является *основная ставка НДС, равная 18%.* Данная ставка применяется ко всем операциям, которые не подлежат обложению по пониженной или специальной ставке, т.е. используется по большинству товаров, работ, услуг, в том числе и при их ввозе на территорию РФ.

Рис. 8.6. **Ставки налога на добавленную стоимость**

Налогообложение по *пониженной ставке, равной 10%*, осуществляется при реализации в РФ и при ввозе на территорию РФ:

- *отдельных социально значимых продовольственных товаров*: скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных видов); молока и молокопродуктов; яйца и яйцепродуктов; растительного масла; маргарина; сахара; соли; зерна; комбикормов; хлеба и хлебобулочных изделий; крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород); море- и рыбопродуктов (за исключением деликатесных); овощей; продуктов детского и диабетического питания;
- *отдельных товаров для детей*: трикотажных изделий; швейных изделий, кроме изделий из натуральной кожи и натурального меха; обуви (за исключением спортивной); детских кроватей, матрацев, колясок; игрушек; подгузников; школьных тетрадей, дневников и других школьно-письменных принадлежностей);
- *периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой* (налогообложению по пониженной ставке не подлежат издания рекламного или эротического характера);
- *медицинских товаров отечественного и зарубежного производства* (лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления, изделий медицинского назначения).

В Налоговом кодексе РФ также предусмотрена *специальная ставка, равная 0%.* Ее особенностью является возможность получения налогоплательщиком возмещения из бюджета сумм НДС, предъявленных поставщиком и уплаченных налогоплательщиком, при условии предоставления в налоговые органы в установленные сроки предусмотренных Кодексом документов, подтверждающих обоснованность применения ставки, равной 0%. Нулевая ставка применяется, в частности, *при реализации*:

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии их фактического вывоза за пределы территории РФ и своевременного представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК;
- работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров, в том числе организация и сопровождение перевозок, транспортировка, погрузка и перегрузка товаров, вывозимых за пределы территории РФ, а также ввозимых в РФ, выполняемые российскими перевозчиками; кроме того, в данную группу включаются работы и услуги по переработке товаров, помещенных под таможенные режимы переработки на таможенной территории;
- работ и услуг, непосредственно связанных с перевозкой через таможенную территорию РФ товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа, если пункт их отправления или пункт назначения расположены за пределами территории РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- товаров (работ, услуг) в области космической деятельности — (космическая техника, космические объекты, объекты космической инфраструктуры, работы (услуги), выполняемые с использованием техники, находящейся непосредственно в космическом пространстве, в том числе управляемой с поверхности и/или из атмосферы Земли; работы (услуги) по исследованию космического пространства, по наблюдению за объектами и явлениями в космическом пространстве; подготовительные и/или вспомогательные наземные работы (услуги);
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных

камней РФ, аналогичным фондам субъектов РФ, Центральному банку РФ и другим банкам;

- товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования их персонала, включая проживающих вместе с ними членов семей, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении представительств РФ;
- припасов (топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов), вывезенных в таможенном режиме перемещения припасов.
- выполняемых российскими перевозчиками на железнодорожном транспорте работ (услуг) по перевозке или транспортировке экспортируемых за пределы территории РФ товаров и вывозу с российской таможенной территории продуктов переработки, а также связанных с такой перевозкой работ (услуг), в том числе по организации перевозок, сопровождению, погрузке, перегрузке;
- построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов.

В связи с тем что экспортные операции имеют существенные преференции в части обложения НДС и во избежание «лжеэкспорта», НК предусматривает необходимость представления в налоговые органы большого числа документов, подтверждающих факт вывоза товаров за пределы территории РФ. Так, согласно ст. 165 НК налогоплательщики для подтверждения обоснованности применения ставки 0% и налоговых вычетов при налогообложении экспортируемых товаров, припасов и сопутствующих работ, услуг должны представить *в обязательном порядке следующие документы*.

1. Контракт (копию контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы российской таможенной территории. Если контракт содержит сведения, составляющие государственную тайну, вместо копии полного текста контракта представляется выписка из него, содержащая, в частности, информацию об условиях поставки, о сроках, цене, виде продукции, необходимую для проведения налогового контроля.

2. Выписку банка (копию выписки), подтверждающую фактическое поступление выручки от реализации указанного товара (припасов) иностранному лицу на счет налогоплательщика в рос-

сийском банке. Необходимо также учитывать некоторые особенности при предоставлении документа, подтверждающего фактическую оплату за экспортируемые товары, в следующих ситуациях. Так, если контракт предусматривает расчет наличными денежными средствами, то налогоплательщик представляет выписку банка или ее копию, подтверждающую внесение им полученных сумм на его счет в российском банке, а также копии приходных кассовых ордеров, подтверждающие фактическое поступление выручки от иностранного лица-покупателя. В случае, когда налогоплательщику предоставлено право не зачислять валютную выручку на территории РФ, необходимо представить в налоговые органы документы или их копии, подтверждающие такое право. В случае осуществления внешнеторговых товарообменных (бартерных) операций налогоплательщик должен представить документы, подтверждающие ввоз товаров (выполнение работ, оказание услуг), полученных по указанным операциям, на территорию РФ и их оприходование. Если же выручка от реализации экспортируемых товаров (припасов) поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, то в дополнение к выписке банка (ее копии) предоставляется договор поручения по оплате за указанный товар (припасы), заключенный между иностранным покупателем и субъектом, осуществившим платеж.

3. Таможенную декларацию или ее копию 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 российской таможенной территории.

По согласованию с федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области таможенного дела, налогоплательщик может представить реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах, с отметками пограничного таможенного органа РФ вместо таможенных деклараций (их копий).

4. Копии транспортных, товаросопроводительных и/или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Вышеназванные документы или их копии представляются налогоплательщиками в налоговые органы в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта, международного таможенного транзита, свободной таможенной зоны, перемещения припасов, а также с даты отметки, подтверждающей вывоз товаров с территории РФ, простав-

ленной пограничными таможенными органами на перевозочных документах. Если в течение этого времени налогоплательщик не представляет названные документы, то указанные операции подлежат налогообложению по ставкам 10 или 18%, в зависимости от того, какая ставка применяется при реализации конкретных товаров, работ, услуг на территории РФ. Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы, обосновывающие применение ставки 0%, то уплаченные суммы налога подлежат возврату налогоплательщику.

Для определения суммы НДС в составе цены, сформированной с учетом НДС, предусмотрены *расчетные ставки налога* (п. 4 ст. 164 НК), которые, по сути, не являются какими-либо самостоятельными ставками. Применение их ограниченно. Так, налогоплательщик не вправе в большинстве случаев расчетным методом выделить сумму НДС из цены приобретаемого товара (работы, услуги) с учетом НДС для принятия суммы налога к вычету. Для этого продавец указанного товара (работы, услуги) должен выставить счет-фактуру с выделением суммы НДС отдельной строкой, а также необходимо выполнение еще ряда требований, о которых будет сказано ниже. Тем не менее расчетным методом сумма НДС определяется, в частности, в следующих ситуациях:

- при получении оплаты либо частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав, т.е. при получении авансов;
- при получении денежных средств, связанных с оплатой товаров, работ, услуг в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в виде процента (дисконта) по облигациям и векселям, страховых выплат по договорам страхования риска неисполнения договорных обязательств;
- при удержании налога налоговыми агентами;
- при реализации имущества, приобретенного на стороне и учитываемого с налогом;
- при реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, а также автомобилей, закупленных у физических лиц, не являющихся плательщиками НДС, и в ряде других случаев.

➢ ***Порядок исчисления налога*** определяется ст. 166 и 173 НК. Сумма НДС, как и большинства других российских налогов, определяется налогоплательщиком самостоятельно. *Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет* ($НДС_{бюдж}$), определяется по итогам каждого налогового периода как общая исчисленная сумма налога, уменьшенная на величину налоговых вычетов ($НДС_{выч}$) и увели-

ченная на сумму налога, подлежащего восстановлению ($НДС_{восст}$). Общая исчисленная сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке (Ст) процентная доля налоговой базы (НБ); а при производстве и реализации продукции, которая облагается по разным ставкам, общая исчисленная сумма НДС представляет собой результат сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз:

$$НДС_{бюдж} = \sum НБ \cdot Ст - НДС_{выч} + НДС_{восст}.$$

Следует иметь в виду, что если величина налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму налога с учетом восстановленного НДС, то в этом налоговом периоде НДС в бюджет не уплачивается, а указанная разница подлежит возмещению или зачету налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 176 НК.

Суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, могут быть покрыты за счет различных источников (рис. 8.7).

В частности, указанные суммы НДС могут быть:

- *приняты к вычету* при исчислении суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет (ст. 171, 172 НК);
- *включены в стоимость приобретаемых товаров*, *работ*, *услуг* (п. 2 ст. 170 НК);
- *отнесены на затраты*, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (п. 5 ст. 170 НК);
- *покрыты за счет собственных источников* предприятия или ИП.

В качестве дополнения к информации, представленной на рис. 8.6, необходимо отметить следующие моменты.

1. Одним из обязательных условий принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, которые осуществляют реализацию от своего имени) сумм НДС к вычету является наличие счета-фактуры.

Согласно ст. 169 НК ***счет-фактура*** является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Источники покрытия и условия отнесения сумм НДС за счет определенных источников

Вычетам подлежат суммы НДС:
1) предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ либо уплаченные им при ввозе товаров на российскую таможенную территорию в режимах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне территории РФ при обязательном одновременном выполнении у с л о в и й: приобретения товаров, работ, услуг, имущественных прав для осуществления операций, подлежащих обложению НДС, в том числе и для перепродажи; наличия счета-фактуры; принятия на учет (оприходования) приобретаемых товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, выполненных работ, оказанных услуг; фактической уплаты НДС при ввозе товаров на территорию РФ;
2) уплаченные покупателями — налоговыми агентами, состоящими на учете в налоговых органах и являющимися плательщиками НДС;
3) предъявленные покупателю и уплаченные продавцом в бюджет суммы НДС при реализации товаров (работ, услуг) в случае их возврата или отказа покупателя от них;
4) предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капитального строительства, по товарам (работам, услугам), приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ, и при приобретении объектов незавершенного капитального строительства;
5) исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления облагаемых НДС операций, стоимость которого подлежит включению в расходы (в т.ч. через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.
6) уплаченные по командировочным и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций;
7) исчисленные с сумм оплаты или частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг);
8) исчисленные налогоплательщиком в случае отсутствия необходимых документов по операциям реализации товаров (работ, услуг) с нулевой процентной ставкой;
9) восстановленные акционером при получении имущества в качестве вклада в уставный капитал;
10) предъявленные налогоплательщику, перечислившему суммы оплаты или частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг), то есть авансы, продавцом этих товаров (работ, услуг); вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при получении авансов; документов, подтверждающих фактическое перечисление авансов; договора, предусматривающего перечисление указанных сумм.

Учитываются в стоимости товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, суммы НДС в случаях приобретения (ввоза на территорию РФ) товаров (работ, услуг):
- используемых для осуществления операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);
- используемых для операций по производству и/или реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория РФ;
- лицами, не являющимися плательщиками НДС, либо лицами, освобожденными от обязанностей налогоплательщика;
- для производства и/или реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией в соответствии с п. 2 ст. 146.

Банки, страховые организации, негосударственные пенсионные фонды 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 операциям, подлежащим налогообложению, подлежит уплате в бюджет.

Покрываются из собственных источников суммы НДС по товарам, работам, услугам, не удовлетворяющим выше представленным требованиям для принятия к вычету, либо включения в стоимость приобретаемых товаров (работ, услуг), либо отнесения на затраты, учитываемые при налогообложении прибыли.

Рис. 8.7. **Источники покрытия сумм НДС**

Счета-фактуры не составляются по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банками, страховыми организациями и негосударственными пенсионными фондами по операциям, не подлежащим налогообложению. При реализации товаров (работ, услуг) и передаче имущественных прав, а также при получении авансов счета-фактуры выставляются продавцом не позднее пяти календарных дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав или получения авансов. В расчетных и первичных учетных документах, а также в счетах-фактурах сумма НДС выделяется отдельной строкой. При реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению, а также при освобождении налогоплательщика от соответствующих обязанностей в соответствии со ст. 145 НК в расчетных, первичных учетных документах и счетах-фактурах делается надпись или ставится штамп «Без налога (НДС)».

Счет-фактура подписывается руководителем и главным бухгалтером организации либо иными уполномоченными лицами. В счете-фактуре, выставляемом при реализации товаров (работ, услуг), а также при передаче имущественных прав, *должны быть указаны продавцом* (*налогоплательщиком*):

1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;

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

3) наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;

4) номер платежно-расчетного документа (при получении авансовых и иных платежей);

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

6) количество (объем) товаров (работ, услуг) исходя из принятых по нему единиц измерения;

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

8) стоимость за все количество товаров (работ, услуг), имущественных прав без НДС;

9) сумма акциза по подакцизным товарам;

10) налоговая ставка;

11) сумма НДС, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), имущественных прав;

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

13) страна происхождения товара[1];

14) номер грузовой таможенной декларации[2].

В счете-фактуре, выставляемом при получении авансов, должны быть указаны:

1) порядковый номер и дата выписки счета-фактуры;

2) наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя;

3) номер платежно-расчетного документа;

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

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

6) налоговая ставка;

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

2. Налогоплательщик обязан вести раздельный учет сумм НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам, которые используются для осуществления как облагаемых, так и не подлежащих обложению НДС операций. При отсутствии раздельного учета сумма НДС вычету не подлежит и в расходы, учитываемые при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ для ИП), не включается. Раздельный учет вести не обязательно только в тех налоговых периодах, в которых доля расходов на производство не облагаемых НДС товаров (работ, услуг) не превышает 5% общей величины совокупных расходов на производство.

3. Следует учитывать, что в некоторых случаях суммы НДС, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, *подлежат восстановлению* согласно п. 3 ст. 170 НК. Условия и размеры восстанавливаемого НДС представлены в табл. 8.3.

---

[1] Сведения указываются только в отношении импортных товаров.

[2] То же.

Таблица 8.3

Условия восстановления НДС, ранее принятого к вычету налогоплательщиком

Условия восстановления НДС	*Размер восстанавливаемого НДС*	*Примечание*
1	2	3
1. Передача имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов	НДС, ранее принятый к вычету, а по основным фондам и нематериальным активам — в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки	Восстановленная сумма НДС указывается в документах, оформляемых при передаче, но не включается в стоимость имущества (активов, прав), а подлежит налоговому вычету у принимающей организации
2. Дальнейшее использование товаров (работ, услуг) и имущественных прав для осуществления операций, при которых суммы НДС учитываются в их стоимости, в частности при переходе на упрощенную систему налогообложения и единый налог на вмененный доход, а также при их передаче правопреемнику при реорганизации юридических лиц	НДС, ранее принятый к вычету, а по основным фондам и нематериальным активам — в сумме, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки	Восстановленная сумма НДС не включается в стоимость имущества (активов, прав), а учитывается в составе прочих расходов
3. При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы: упрощенную систему налогообложения, систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Не применяется при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога	НДС, ранее принятый к вычету, а в отношении основных средств и нематериальных активов — в размере суммы, пропорциональной остаточной (балансовой) стоимости без учета переоценки	Сумма НДС подлежит восстановлению в налоговом периоде, предшествующему переходу на указанные режимы

Продолжение табл. 8.3

1	2	3
4. В случае перечисления покупателем авансов, т.е. сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав	НДС в размере, ранее принятом к вычету в отношении авансов	Сумма НДС подлежит восстановлению в том налоговом периоде, в котором суммы НДС по приобретенным товарам (работам, услугам), имущественным правам подлежат вычету в порядке, установленном НК РФ, или в том налоговом периоде, в котором произошло изменение условий либо расторжение соответствующего договора и возврат соответствующих сумм авансов, полученных налогоплательщиком

Исчисление сумм НДС, подлежащих уплате в бюджет, конкретными налогоплательщиками можно продемонстрировать на условном примере (табл. 8.4) взаимосвязанных предприятий, приобретающих продукцию у предприятий-смежников и реализующих готовую продукцию конечному покупателю.

Как видно по данным табл. 8.4, общая сумма добавленной стоимости, созданной на всех четырех предприятиях, составила 450 тыс. руб., и при ставке НДС 18% общая сумма уплаченного в бюджет налога равна 81 тыс. руб. Таким образом, несмотря на то что по принятой в российском законодательстве методике облагаемый НДС оборот определен как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), предприятие уплачивает в бюджет сумму НДС в зависимости от созданной на нем добавленной стоимости.

Таблица 8.4

Пример расчета НДС, подлежащего уплате в бюджет (ставка 18%)

Этап движения товара	*Стоимость закупленных сырья, материалов, топлива, полуфабрикатов, готовой продукции, тыс. руб.*		*Созданная на предприятии добавленная стоимость, тыс. руб.*	*Стоимость реализованной продукции, тыс. руб.*			*Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, тыс. руб.*
				Без НДС	*НДС выставлен в счете-фактуре*	*Стоимость в счете-фактуре с учетом НДС*	
	Без НДС	*Сумма уплаченного поставщику НДС (гр. 2 × 18%)*		*(гр. 4 + гр. 2)*	*(гр. 5 × 18%)*	*(гр. 5 + гр. 6)*	*(гр. 6 − гр. 3)*
1	2	3	4	5	6	7	8
Предприятие — первичный производитель сырья	—	—	100	100	18	118	18
Обрабатывающее предприятие	100	18	200	300	54	354	36
Оптовый продавец	300	54	50	350	63	413	9
Розничный продавец	350	63	100	450	81	531	18
Конечный потребитель	531						81 (НДС, уплаченный покупателем продавцу в цене товара)

Механизм исчисления НДС, подлежащего уплате в бюджет, применяемый в РФ, позволяет, с одной стороны, избежать дополнительных учетных процедур и затрат, связанных с определением созданной на предприятии добавленной стоимости, с другой — обеспечивает налогоплательщику источник уплаты данного налога, так как дает возможность переложить уплаченный в бюджет НДС на конечного потребителя.

Как было показано ранее, в случае превышения в каком-либо налоговом периоде величины налоговых вычетов над суммой исчисленного по облагаемым операциям и восстановленного НДС возникающая при этом *отрицательная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику из бюджета.*

Порядок возмещения НДС налогоплательщику установлен ст. 176 НК.

1. После представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган в процессе камеральной налоговой проверки в течение трех месяцев проверяет обоснованность суммы налога, заявленной к возмещению.

2. По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при этом не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах.

3. В случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах составляется акт налоговой проверки и руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о привлечении к ответственности или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. Одновременно с ним выносится соответствующее решение о возмещении (полностью или частично) суммы налога, заявленной к возмещению, или решение об отказе в возмещении полностью или частично, а также решение о зачете или возврате налогоплательщику суммы НДС. О любом принятом решении налоговый орган обязан в письменной форме сообщить налогоплательщику в течение пяти дней со дня его принятия.

4. В случае принятия положительного решения о возмещении (полного или частичного) и при *наличии* у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, налоговый орган самостоятельно производит зачет суммы НДС, подлежащей возмещению, в счет погашения указанных недоимки и задолженности. Причем, если данное решение принято при наличии недоимки по налогу, образовавшейся в период между подачей декларации и

датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению, пени на сумму недоимки не начисляются.

5. В случае принятия положительного решения о возмещении (полного или частичного) и при *отсутствии* у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и (или) штрафам, подлежащие возврату суммы налога по соответствующему письменному заявлению налогоплательщика либо перечисляются на указанный им банковский счет, либо направляются в счет уплаты предстоящих налоговых платежей по НДС или иным федеральным налогам.

6. Поручение налогового органа на возврат суммы налога налогоплательщику подлежит направлению в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом такого решения. Получив указанное поручение территориальный орган Федерального казначейства в течение пяти дней осуществляет налогоплательщику возврат суммы налога и в тот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств.

7. При нарушении сроков возврата суммы налога, считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты исходя из ставки рефинансирования ЦБ РФ.

Согласно ст. 163 НК ***налоговый период*** по НДС с 1 января 2008 г. для всех налогоплательщиков (налоговых агентов) установлен *как квартал.*

Уплата налога производится по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации (передачи) товаров, выполнения работ, оказания услуг за истекший налоговый период не позднее 20-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом.

Налоговые агенты уплачивают НДС по каждой операции одновременно с переводом денежных средств в пользу продавцов, не являющихся плательщиками НДС (иностранным лицам, органам государственной власти и управления, органам местного самоуправления).

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ НДС уплачивается в бюджет в соответствии с таможенным законодательством.

Налогоплательщики и налоговые агенты обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую *налоговую декларацию* не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки

1. Что представляет собой добавленная стоимость?
2. Кто является плательщиками НДС?
3. Кто и на каких условиях имеет право освободиться от обязанностей налогоплательщика НДС?
4. Какие операции являются объектом обложения НДС?
5. Назовите критерии определения места реализации товаров, работ, услуг.
6. Какие операции не подлежат обложению НДС?
7. Как определяется налоговая база по НДС при реализации товаров, работ, услуг на территории РФ и при ввозе товаров на таможенную территорию РФ?
8. Какие виды ставок используются при исчислении налога? В каких случаях применяются пониженная и специальная ставки?
9. Какие документы и в какие сроки необходимо представить для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0%?
10. Как определяется сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет?
11. Что такое налоговые вычеты и какие условия должны выполняться для принятия сумм НДС к вычету?
12. Для чего предназначены счета-фактуры? В какие сроки они должны выставляться?
13. Каковы сроки и порядок уплаты НДС в бюджет?
14. В каких случаях осуществляется возмещение сумм налога из бюджета? В каком порядке осуществляется это возмещение?

8.2. Акцизы

Акцизы — это один из косвенных налогов, взимаемых с налогоплательщиков, производящих и реализующих подакцизную продукцию. Акцизы включаются в цену подакцизной продукции и тем самым перекладываются на конечных потребителей. При этом сумма акцизов во многом определяет уровень цен на облагаемые товары, а также оказывает воздействие на спрос. Специфической особенностью акцизов является то, что данный налог действует только в отношении отдельных товаров, называемых *подакцизными*.

Многовековая история развития налоговых отношений показывает, что акцизы являются одним из наиболее надежных источников доходов бюджета. В настоящее время акцизы применяются во всех странах с рыночной экономикой. При установлении акцизов и перечня подакцизных товаров, используются, как правило, следующие ***принципы***:

- акцизами *не облагаются товары первой необходимости*;
- акцизы устанавливаются с целью изъятия в бюджет получаемой *сверхприбыли* от производства высокорентабельной продукции (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты);
- облагая акцизом товары, наносящие вред здоровью человека, государство стремится *ограничить их потребление* (алкогольная и табачная продукция).

За время использования акцизов неоднократно менялись группы облагаемых товаров и ставки налога. В России в течение XV—XX вв. акцизами облагались в основном такие товарные группы, как соль, алкогольная продукция, табак, сахар, нефтепродукты. Поступления акцизного налога в бюджет достигали весомых размеров. После Октябрьской революции 1917 г. акцизы были отменены, а с 1921 г. — вновь восстановлены, однако в период финансовой реформы 1930—1932 гг. они были снова ликвидированы.

Вновь акцизный налог был введен в России с 1 января 1992 г. В настоящее время акцизы являются вторым по величине косвенным налогом после НДС.

Начиная с 1 января 2001 г. взимание акцизов в Российской Федерации осуществляется в соответствии с главой 22 Налогового кодекса РФ. Акцизы относятся к разряду регулирующих налогов, т.е. сумма акцизного налога распределяется в определенных пропорциях между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ в зависимости от вида подакцизного товара (по некоторым подакцизным товарам налог целиком поступает в федеральный бюджет).

Основные элементы акцизного налога в Российской Федерации представлены на рис. 8.8.

---

[1] Таможенная пошлина с 1 января 2005 г. является обязательным неналоговым платежом.

Рис. 8.8. **Основные элементы акцизов в Российской Федерации**

Налогоплательщиками акциза признаются:

1) организации;
2) индивидуальные предприниматели;
3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ (их состав определяется ТК).

При этом следует учитывать, что организации и ИП признаются налогоплательщиками, только если они совершают операции, подлежащие налогообложению акцизами.

Какие же товары являются подакцизными? Следует отметить, что состав подакцизных товаров в период 1992—2003 гг. подвергался значительным изменениям. Так, в начале 1990-х гг. была предпринята попытка расширить круг подакцизной продукции за счет изделий из хрусталя, меха, ювелирных изделий и т.п. В течение нескольких лет помимо товаров облагались акцизами и некоторые виды минерального сырья (нефть, природный газ). В настоящее время перечень подакцизной продукции упорядочен, он значительно сузился и приближен к перечням подакцизных товаров, применяемым в развитых зарубежных странах. Следует иметь в виду, что к числу подакцизных товаров всегда относились и, вероятно, будут относиться и впредь алкогольная продукция и табачные изделия. Это объясняется характерными особенностями, присущими указанным товарным группам: с одной стороны, они не являются обязательными для всех потребителей, с другой — для этих товаров свойственны достаточно низкая себестоимость производства и высокая акцизная ставка.

Сейчас ***подакцизными товарами*** признаются (ст. 181 НК):

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

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и др.) с объемной долей этилового спирта более 9%;

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

4) пиво;

5) табачная продукция;

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

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

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

10) прямогонный бензин.

В ст. 181 НК также даются разъяснения относительно состава отдельных групп подакцизных товаров. Так, *спиртосодержащей продукцией*, в том числе денатурированным спиртом, признается продукция из всех видов сырья, содержащая денатурирующие добавки, исключающие возможность ее использования для производства алкогольной и пищевой продукции. В состав спиртосодержащей продукции включаются растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком весе с объемной долей этилового спирта более 9%. Однако некоторые виды спиртосодержащей продукции *не рассматриваются как подакцизные товары* вне зависимости от объемной доли этилового спирта:

- лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие госрегистрацию и внесенные в Госреестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, а также лекарственные, лечебно-профилактические средства, изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями Госстандартов лекарственных средств;
- препараты ветеринарного назначения, прошедшие госрегистрацию и внесенные в Госреестр ветеринарных препаратов, разлитые в емкости не более 100 мл;
- 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;
- подлежащие дальнейшей переработке и/или использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие утвержденной нормативной документации.

Особенностью акцизного налога в отличие от НДС является то, что акциз — *одноступенчатый косвенный налог*, т.е. он включается в цену товара и уплачивается только один раз и только на одной стадии цепочки движения подакцизного товара от производителя до конечного потребителя, как правило, производителем подакцизных товаров.

Для того чтобы определить налоговую базу и сумму акциза, подлежащую уплате, важно четко представлять, что является объектом обложения акцизами. ***Объект налогообложения*** акцизами и ***операции, не подлежащие налогообложению***, изложены в ст. 182 и 183 НК (табл. 8.5).

Таблица 8.5

Объект обложения акцизами и операции, освобождаемые от налогообложения

№ п/п	*Объект налогообложения (ст. 182 НК)*	*Операции, освобождаемые от налогообложения (ст. 183 НК)*
1	2	3
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; • передача подакцизных товаров на безвозмездной основе, использование их при натуральной оплате	Реализация налогоплательщиком произведенных им подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли
2	Продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов конфискованных и/или бесхозяйных подакцизных товаров, а также товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность	Первичная реализация (передача) конфискованных и/или бесхозяйных подакцизных товаров, а также товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность, на промышленную переработку либо уничтожение
3	Передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности)	

Продолжение табл. 8.5

1	2	3
	Передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья	
5	Передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии и/или передачи производственного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции	Передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации
6	Передача на территории РФ организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе из организации, а также при разделе имущества, находящегося в общей собственности участников договора о совместной деятельности	
7	Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе	
8	Ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ	Ввоз на таможенную территорию РФ подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и/или муниципальную собственность

Окончание табл. 8.6

1	2	3
9	Получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина (при этом получением признается приобретение прямогонного бензина в собственность)	
10	Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртсодержащей продукции (при этом получением признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность)	

При определении объекта налогообложения следует иметь в виду, что с целью исключения двойного налогообложения акцизами облагается реализация товаров у производителя. При последующих перепродажах абсолютная сумма акциза в цене товара увеличиваться не будет, т.е. последующая реализация подакцизного товара акцизом не облагается. Так, например, реализация пива облагается только у завода-производителя, но не у кафе, магазина или оптовой организации.

Помимо этого, следует учитывать, что в целях налогообложения к производству приравниваются розлив алкогольной продукции и пива, а также любые виды смешения товаров в местах их хранения и реализации (за исключением организаций общественного питания), в результате которого получается подакцизный товар, в отношении которого установлена ставка акциза в размере, превышающем ставки акциза на товары, используемые в качестве сырья / материала (п. 3 ст. 182 НК).

Следует также обратить внимание на то, что существуют определенные ***особенности при налогообложении товаров, ввозимых на территорию РФ, и особенности освобождения от налогообложения экспорта подакцизных товаров***.

Особенности налогообложения *при ввозе* подакцизных товаров на территорию РФ определяются выбранным таможенным режимом и сводятся к следующему (п. 1 ст. 185 НК):

- при их выпуске для свободного обращения и при их помещении под таможенный режим переработки для внутреннего потребления акциз уплачивается в полном объеме;
- при их помещении под таможенный режим реимпорта уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых налогоплатель-

щик был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров;

- при их помещении под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;
- при их помещении под таможенный режим переработки на территории РФ акциз не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме;
- при их помещении под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

Особенности налогообложения *при вывозе* подакцизных товаров за пределы территории РФ (за исключением таможенного режима экспорта) определяются п.2 ст. 185 НК и сводятся к следующему:

- при вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы РФ уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику;
- при вывозе товаров в других таможенных режимах освобождение от уплаты акциза и/или возврат уплаченных сумм не производятся.

Особенности освобождения от налогообложения *экспорта подакцизных товаров* определяются ст. 184 и п.7 ст. 198 НК. Обязательным условием освобождения от уплаты акциза является представление в налоговый орган поручительства банка или банковской гарантии, предусматривающие обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком в течение 180 календарных дней документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров, и неуплаты им в связи с этим акциза и/или пеней. В случае отсутствия таких документов налогоплательщик обязан уплатить акциз, но впоследствии уплаченные суммы акциза подлежат возмещению после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

При экспорте подакцизных товаров налогоплательщик обязан в течение 180 календарных дней со дня реализации представить в налоговый орган по месту регистрации для подтверждения обоснованности освобождения от уплаты акциза следующие документы:

1) *контракт или заверенную копию контракта* налогоплательщика с иностранным покупателем на поставку подакцизных товаров; если поставка осуществляется по договору комиссии, договору по-

ручения либо агентскому договору, то представляются соответствующие договоры или их заверенные копии, а также контракт или заверенная копия контракта лица, осуществляющего поставку по поручению налогоплательщика, с иностранным партнером;

2) *платежные документы* и *выписку банка* или их заверенные копии, которые подтверждают фактическое поступление выручки от реализации подакцизных товаров иностранному лицу на счет налогоплательщика в российском банке или же на счет его комиссионера, поверенного или агента;

3) *грузовую таможенную декларацию* или ее копию с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товара в таможенном режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который указанный товар был вывезен за пределы территории РФ;

4) *копии транспортных или товаросопроводительных документов* или иных документов с отметками российских пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы таможенной территории РФ.

Помимо сказанного выше, необходимо учитывать, что налогоплательщик имеет право на освобождение от налогообложения операций, приведенных в табл. 8.5, только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) таких подакцизных товаров.

Величина ***налоговых ставок*** акцизного налога установлена в ст. 193 НК. В период 1992—1997 гг. в РФ в основном использовались адвалорная (процентная) форма ставок акцизов. С 1997 г. начался процесс перехода от адвалорных ставок к твердым, или специфическим (абсолютная сумма в рублях на натуральную единицу). При использовании специфических ставок в отличие от адвалорных не происходит автоматического увеличения сумм налоговых поступлений при росте цен на продукцию. В связи с этим твердые ставки акцизного налога ежегодно корректируются в сторону увеличения. В настоящее время по абсолютному большинству подакцизных товаров установлены твердые, или специфические, налоговые ставки. Исключение составляют сигареты, по которым установлена комбинированная, или смешанная, ставка, которая сочетает в себе специфическую и адвалорную формы.

По каждому виду подакцизного товара установлена своя налоговая ставка (табл. 8.6), а также предусмотрена дифференциация налоговых ставок внутри товарных групп. Так, по пиву устанавливаются различные налоговые ставки в зависимости от крепости продукции (объемной доли этилового спирта): чем выше крепость напитка, тем больше ставка. А по легковым автомобилям размер налоговой ставки зависит от мощности транспортного средства.

Таблица 8.6

Ставки акцизного налога

Вид подакцизного товара	*Налоговые ставки*		
	на 2009 г.	*на 2010 г.*	*на 2011 г.*
1	2	3	4
Этиловый спирт из всех видов сырья (в том числе этиловый спирт-сырец из всех видов сырья)	27 руб. 75 коп.	30 руб. 50 коп.	33 руб. 60 коп.
	за 1 л безводного этилового спирта		
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта		
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9 % включительно (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6%, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция	191 руб. 50 коп.	210 руб. 00 коп.	231 руб. 00 коп.
	за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9 % (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6%, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта)	121 руб. 00 коп.	133 руб. 15 коп.	146 руб. 18 коп.
	за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах		
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6%, изготовленные из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	2 руб. 60 коп.	2 руб. 90 коп.	3 руб. 20 коп.
	за 1 л		

Продолжение табл. 8.6

1	2	3	4
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп.	11 руб. 55 коп.	12 руб. 70 коп.
	за 1 л		
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли этилового спирта:	За 1 л:		
до 0,5 % включительно;	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.
свыше 0,5 и до 8,6 % включительно;	3 руб. 00 коп.	3 руб. 30 коп.	3 руб. 60 коп.
свыше 8,6 %	9 руб. 80 коп.	10 руб. 80 коп.	11 руб. 90 коп.
Табачные изделия: табак трубочный, курительный, жевательный, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	300 руб. 00 коп. за 1 кг		
сигары;	17 руб. 75 коп.	17 руб. 75 коп.	19 руб. 50 коп.
	за 1 штуку		
сигариллы;	255 руб. за 1000 штук	281 руб. за 1000 штук	309 руб. за 1000 штук
сигареты с фильтром;	150 руб. за 1000 штук + 6%	180 руб. за 1000 штук + 6,5%	175 руб. за 1000 штук + 7%
	расчетной стоимости[1], исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее		
сигареты без фильтра, папиросы	177 руб. за 1000 штук 72 руб. за 1000 штук + 6%	216 руб. за 1000 штук 92 руб. за 1000 штук + 6,5%	260 руб. за 1000 штук 120 руб. за 1000 штук + 7%
	расчетной стоимости[1], исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее		
	93 руб. за 1000 штук	118 руб. за 1000 штук	154 руб. за 1000 штук

Окончание табл. 8.6

1	*2*	*3*	*4*
Автомобили легковые с мощностью двигателя:	За 0,75 кВт (1 л.с.):		
до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно;	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.	0 руб. 00 коп.
свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	21 руб. 70 коп.	23 руб. 90 коп.	26 руб. 30 коп.
свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	214 руб. 00 коп.	235 руб. 00 коп.	259 руб. 00 коп.
Мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	За 0,75 кВт (1 л.с.):		
	214 руб. 00 коп.	235 руб. 00 коп.	259 руб. 00 коп.
Бензин автомобильный:	За 1 т:		
с октановым числом до «80» включительно	2 657 руб. 00 коп.		
с иными октановыми числами	3 629 руб. 00 коп.		
Дизельное топливо	1 080 руб. 00 коп. за 1 т		
Масло для дизельных и/или карбюраторных (инжекторных) двигателей	2 951 руб. 00 коп.	2 951 руб. 00 коп.	3246 руб. 00 коп.
	за 1 т		
Прямогонный бензин	3900 руб. 00 коп.	4290 руб. 00 коп.	4720 руб. 00 коп.
	за 1 т		

[1] Расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества пачек табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на таможенную территорию РФ. Максимальная розничная цена устанавливается налогоплательщиком самостоятельно для каждой марки табачных изделий, наносится на каждую пачку и представляет собой цену, выше которой пачка табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями (ст. 187.1 НК).

[2] Налогообложение автомобильного бензина и дизельного топлива с 1 января 2001 г. будет осуществляться в зависимости от класса нефтепродуктов. Для автомобильного бензина ставки будут применяться от 3500 руб. 00 коп. (бензин класса 4 и 5) до 4290 руб. 00 коп (бензин, не соответствующий классам 3, 4, 5) за 1 т. Для дизельного топлива ставки будут составлять от 990 руб. 00 коп. до 1430 руб. 00 коп. за 1 т.

Особый порядок предусмотрен для применения ставок по алкогольной продукции и этиловому спирту. Ставки по ним установлены на 1 л безводного этилового спирта. Следовательно, исчислять суммы акциза необходимо в зависимости от крепости алкогольной продукции. Например, для коньяка, объемная доля этилового спирта в котором равна 40% (крепость 40°), следует применять налоговую ставку, установленную для алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением вин натуральных) и спиртосодержащей продукции, равную 191 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта. Таким образом, сумма акциза за 0,5 л коньяка крепостью 40° составит 38 руб. 20 коп. (191,0 руб. $\times 0{,}40 \times 0{,}5$).

В соответствии со ст. 187 НК ***налоговая база*** определяется *отдельно по каждому виду подакцизного товара*. В зависимости от установленных в отношении конкретного вида подакцизных товаров налоговых ставок налоговая база по ним может определяться либо как их *объем в натуральном выражении*, либо как *стоимость* этих товаров (рис. 8.9).

При исчислении налога по сигаретам, для которых установлена комбинированная налоговая ставка, сумма акцизного налога будет складываться из двух составляющих, а налоговая база будет определяться и как объем партии сигарет в натуральном выражении, и как ее стоимость. Также следует иметь в виду, что для устранения возможностей уклонения недобросовестных налогоплательщиков от уплаты акциза законодательством предусмотрено увеличение налоговой базы в определенных случаях. Так, налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента по векселям или процента по товарному кредиту (ст. 189 НК).

Налоговым периодом по акцизам признается календарный *месяц* (ст. 192 НК). Сумма акциза определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам каждого налогового периода по облагаемым операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду. *Датой реализации* (передачи) подакцизных товаров признается день отгрузки (передачи) этих товаров, в том числе структурному отделению организации, осуществляющему их розничную реализацию (ст. 195 НК).

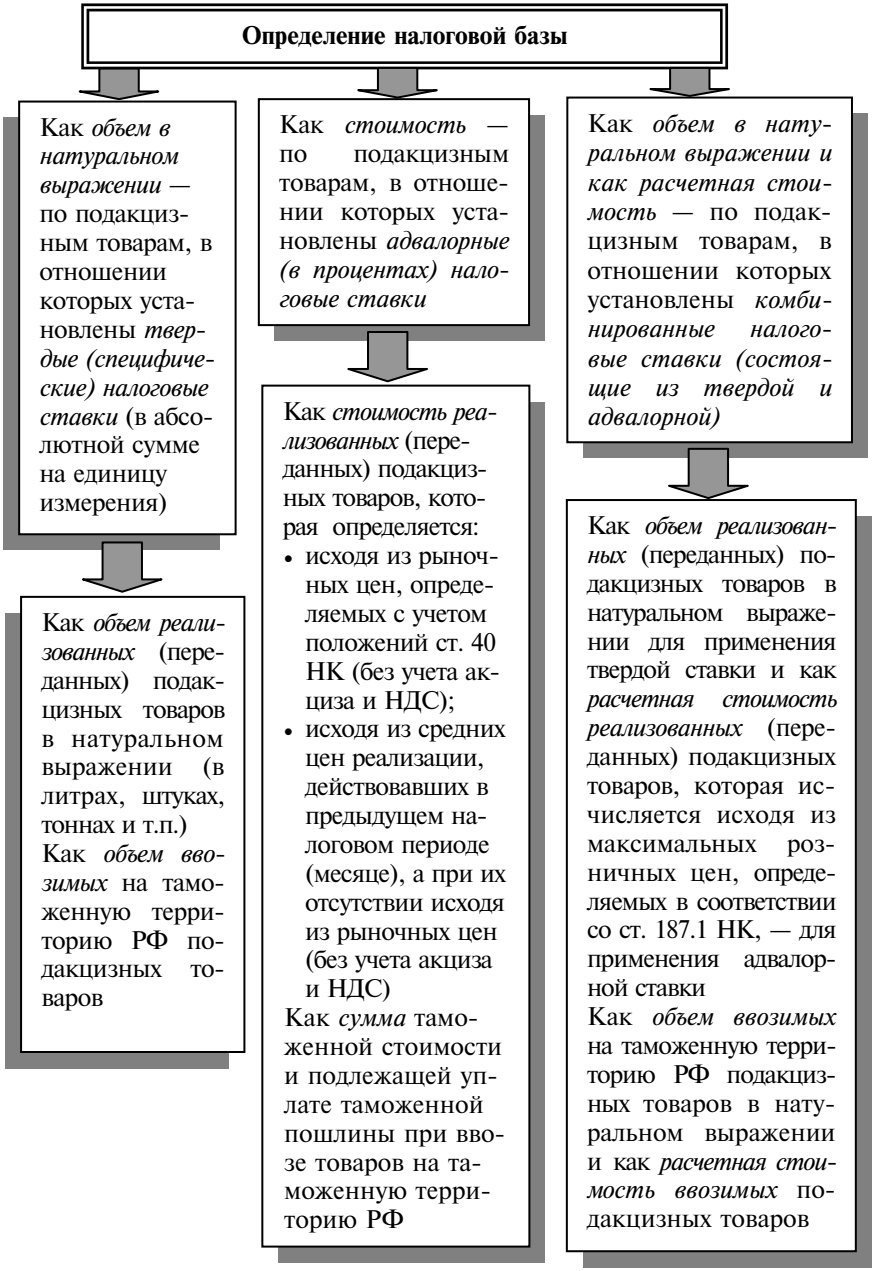


Рис. 8.9. **Способы определения налоговой базы**

Сумма акциза исчисляется по каждой группе подакцизных товаров как произведение налоговой базы (НБ) на соответствующую налоговую ставку (Ст), в частности:

- сумма акциза по товарам, которые облагаются *по твердым* (специфическим) *налоговым ставкам*, определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы;
- сумма акциза по товарам, в отношении которых установлены *адвалорные* (в процентах) *налоговые ставки*, определяется как соответствующая *налоговой* ставке процентная доля налоговой базы;
- сумма акциза по товарам, которые облагаются по *комбинированным* (смешанным) налоговым *ставкам* (сигареты), исчисляется как сумма налогов, рассчитанных по твердым и адвалорным ставкам.

Общая исчисленная сумма акциза представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза по подакцизным товарам (в том числе ввозимым на территорию РФ), в отношении которых применяются твердые, адвалорные и комбинированные налоговые ставки, для каждого вида товара, облагаемого акцизом по разным налоговым ставкам.

Налогоплательщик должен вести раздельный учет по всем видам подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки. При отсутствии такого учета сумма акциза определяется исходя из максимальной (из применяемых налогоплательщиком) налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет ($А_{бюдж}$), определяется по итогам каждого налогового периода как *общая исчисленная сумма* налога, уменьшенная на величину *налоговых вычетов* ($А_в$):

$$А_{бюдж} = \sum НБ \cdot Ст - А_в.$$

Следует иметь в виду, что если величина налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую исчисленную сумму акциза, то налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз в бюджет не уплачивает, а указанная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 203 НК.

В соответствии со ст. 198 НК исчисленную сумму акциза налогоплательщик обязан предъявить к оплате покупателю подакцизных товаров или собственнику давальческого сырья. В расчетных, первичных учетных документах и счетах-фактурах исчисленная нало-

гоплательщиком сумма акциза выделяется отдельной строкой (за исключением случаев реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ). Если операции по реализации подакцизных товаров освобождены от налогообложения, то указанные документы выписываются без выделения соответствующих сумм акциза, и на них делается надпись или ставится штамп «без акциза».

Исчисленные суммы акциза, предъявленные покупателю, налогоплательщик согласно п. 1 ст. 199 НК *относит*: либо на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (при реализации подакцизных товаров); либо за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам (при безвозмездной передаче подакцизных товаров, при передаче производственных подакцизных товаров для собственных нужд, при передаче в структуре организации произведенных подакцизных товаров для производства неподакцизных товаров).

Покупатель подакцизных товаров может использовать *два варианта отнесения предъявленных ему налогоплательщиком-продавцом сумм акциза*:

- уплаченные продавцу суммы акциза включать в стоимость приобретенных подакцизных товаров (п. 2 ст. 199 НК);
- уплаченные продавцу суммы акциза принимать к вычету или возврату при исчислении суммы акцизного налога, подлежащей уплате в бюджет (п. 3 ст. 199, ст. 200 НК).

В стоимости приобретенных подакцизных товаров предъявленные продавцом суммы акциза учитываются у покупателя (собственника давальческого сырья) *в следующих случаях*:

- акциз фактически уплачен покупателем при приобретении подакцизных товаров;
- акциз фактически уплачен при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- акциз предъявлен налогоплательщиком собственнику давальческого сырья.

Исключение составляют приобретенные, ввезенные на территорию РФ или переданные собственнику давальческого сырья подакцизные товары, которые используются в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. По таким подакцизным товарам уплаченные суммы акциза подлежат вычету или возврату.

Виды налоговых вычетов по акцизному налогу, порядок и условия их применения представлены в табл. 8.7 (ст. 200 и 201 НК).

Таблица 8.7

Налоговые вычеты по акцизам

№ п/п	*Налоговые вычеты*	*Порядок и условия предоставления вычетов*
1	2	3
1	Суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров	Использование приобретенных (ввезенных) подакцизных товаров в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, а также в случае их безвозвратной утери в процессе хранения, перемещения и последующей технологической обработки (только в пределах норм технологических потерь или естественной убыли)
2	Суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию РФ	
3	Суммы акциза, уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его приобретении, либо при его ввозе в РФ, либо при его производстве	При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), если давальческим сырьем являются подакцизные товары
4	Суммы акциза, уплаченные на территории РФ по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья	Использование этилового спирта для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции. При этом вычету подлежит сумма акциза исходя из объемной доли этилового спирта, использованного для производства виноматериалов, на момент их приобретения при представлении налогоплательщиком, производящим алкогольную продукцию, необходимых документов (договора купли-продажи виноматериалов; платежных документов, подтверждающих оплату; товарно-транспортных накладных, счетов-фактур; купажных актов; акта списания виноматериала в производство)

Продолжение табл. 8.7

1	2	3
5	Суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком	Возврат покупателем подакцизных товаров (в том числе в течение гарантийного срока) или отказ от них и отражение в учете соответствующих операций по корректировке
6	Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком с авансовых и/или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров	После отражения в учете операций по реализации этих товаров
7	Суммы акциза, начисленные при получении денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	Использование денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции при условии представления необходимых документов
8	Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации этого спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	При условии представления необходимых документов
9	Суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации этого бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина	При условии представления необходимых документов (копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина; реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором стоит на учете покупатель прямогонного бензина)

Окончание табл. 8.7

1	2	3
10	Суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина	Использование полученного прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии и/или при его передаче для производства продукции нефтехимии на давальческой основе при условии представления одного из документов: накладной на внутреннее перемещение или на отпуск материалов на сторону, лимитно-заборной карты, акта приема-передачи сырья на переработку, акта списания в производство

В качестве дополнения к информации, представленной в табл. 11.7, необходимо отметить следующие моменты.

1. Налоговые вычеты (п. 1—4 табл. 8.7) производятся *при обязательном одновременном выполнении следующих условий*:

- при наличии расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров (либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ и уплату соответствующей суммы акциза);
- фактической уплате акциза при приобретении подакцизных товаров (либо при их производстве из давальческого сырья, либо при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ);
- использовании соответствующих подакцизных товаров в качестве основного сырья в части стоимости, фактически включенной в расходы на производство других реализованных (переданных) подакцизных товаров.

2. Для получения налоговых вычетов, указанных в п. 7 и 8 табл. 8.7, налогоплательщик должен представить следующие документы, подтверждающие факт производства неспиртосодержащей продукции из денатурированного этилового спирта:

- свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции (денатурированного этилового спирта);

- копия договора с производителем денатурированного этилового спирта (с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции);
- реестры счетов-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта;
- накладная на внутреннее перемещение (на отпуск денатурированного этилового спирта);
- акты приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика (денатурированного этилового спирта);
- акт списания в производство и других документов.

3. *Свидетельства о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом или прямогонным бензином* согласно ст. 179.2 и 179.3 НК выдаются налоговыми органами на срок до одного года организациям, осуществляющим *следующие виды деятельности*:

- производство денатурированного этилового спирта — свидетельство на производство денатурированного этилового спирта;
- производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный спирт, — свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
- производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт — свидетельство на производство спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке;
- производство прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья, — свидетельство на производство прямогонного бензина;
- производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, — свидетельство на переработку прямогонного бензина.

Указанные свидетельства выдаются:

1) организациям, имеющим необходимые мощности в собственности, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления;

2) организациям, владеющим более 50% уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью либо голосующих акций в акционерных обществах, имеющих необходимые мощности.

При этом свидетельства выдаются организациям, имеющим необходимые мощности по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта, неспиртосодержащей продукции,

спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции и продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке; по производству прямогонного бензина или продукции нефтехимии.

Порядок и сроки уплаты акциза в бюджет определяются ст. 204 НК (табл. 8.8). При этом следует учитывать, что акциз уплачивается по месту производства подакцизных товаров. *Налоговая декларация* представляется в налоговые органы в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Сроки и порядок уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров на российскую таможенную территорию устанавливаются таможенным законодательством РФ.

Таблица 8.8

Сроки и порядок уплаты акциза

Операция	*Порядок и сроки уплаты*
Реализация (передача) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров: этилового спирта; спиртосодержащей продукции; алкогольной продукции; пива; табачной продукции; автомобилей и мотоциклов	Уплата производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период *двумя платежами равными долями*: не позднее 25-го числа первого месяца, не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта, прямогонного бензина организациями, имеющими свидетельство	Уплата производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (в эти же сроки подается налоговая декларация)

Действия в отношении ***суммы акциза, подлежащей возврату***, регулируются ст. 203 НК. Когда по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую исчисленную сумму акциза в отчетном налоговом периоде, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Указанные суммы в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, направляются на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ, а также на уплату пеней, погашение недоимок, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет.

Налоговые органы производят зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через таможенную границу РФ, — по согласованию с таможенными органами. В течение десяти дней они должны сообщить о нем налогоплательщику.

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению. Налоговый орган в течение двух недель после получения заявления принимает решение о возврате указанной суммы налогоплательщику из соответствующего бюджета и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель после получения решения налогового органа. Если такое решение не получено органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, то датой получения решения признается восьмой день со дня его направления. При нарушении указанных выше сроков на сумму, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляются проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый день просрочки.

Суммы, предусмотренные при реализации подакцизных товаров, помещаемых под таможенный режим экспорта за пределы территории РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании соответствующих документов. Возмещение производится не позднее трех месяцев со дня представления документов. В течение указанного срока налоговый орган проводит проверку обоснованности налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе в возмещении (полностью или частично).

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Какие товары являются подакцизными?
2. Кто является плательщиками акцизов?
3. Какие операции являются объектом обложения акцизами?
4. Какие операции освобождаются от обложения акцизами?
5. Как определяется налоговая база при исчислении и уплате акцизов?
6. Как определяется дата реализации (передачи) подакцизных товаров?
7. Как определяется сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет?
8. Каковы сроки и порядок уплаты акциза в бюджет?

8.3. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) является одним из основных налогов. Впервые он был введен в Англии в 1798 г. в виде утроенного налога на роскошь и действовал до 1816 г. В 1842 г. налог был введен вторично с существенными изменениями, отвечающими основным идеям подоходного обложения. В других странах подоходный налог стали применять с конца XIX — начала XX в. (в Пруссии — с 1891 г., во Франции — с 1914 г.). В России закон о подоходном налоге был принят в 1916 г., а сам налог должен был вступить в действие с 1917 г., но в связи с революционными преобразованиями он так и не вступил в силу, а был введен только в 1943 г.

Основы современного подоходного налогообложения физических лиц были заложены в России с принятием Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 7 декабря 1991 г. № 1998-1, а затем существенные изменения в системе подоходного налогообложения происходили практически ежегодно, и за период до 2001 г. они вносились более 10 раз. Корректировке подвергались сумма необлагаемого минимума, база исчисления налога для конкретных ставок, количество ступеней в шкале ставок, максимальная ставка налога и др., но сам налог продолжал оставаться прогрессивным.

Важнейшим принципом действующего в настоящее время НДФЛ, вступившего в силу с 2001 г., стало *равенство налогоплательщиков перед законом вне зависимости от социальной или иной принадлежности*. Ставки налога теперь едины для всех налогоплательщиков. Таким образом, прогрессивность подоходного налога была заменена так называемой «плоской» шкалой НДФЛ, сохраняющей неравенство доходов до и после налогообложения.

Крайне важной явилась такая новация: принцип обложения месячных доходов вне зависимости от совокупного годового дохода, действовавший в СССР, был заменен обложением совокупного годового дохода. Такой подход сохранен и в Налоговом кодексе РФ. Вместе с тем остался неизменным с советских времен принцип первичного взимания налога у источника получения доходов, предусматривающий возложение на работодателя обязанности взимать и перечислять в бюджет налоги с доходов, выплачиваемых им своим или привлеченным работникам.

Основные элементы налога на доходы физических лиц представлены на рис. 8.10.

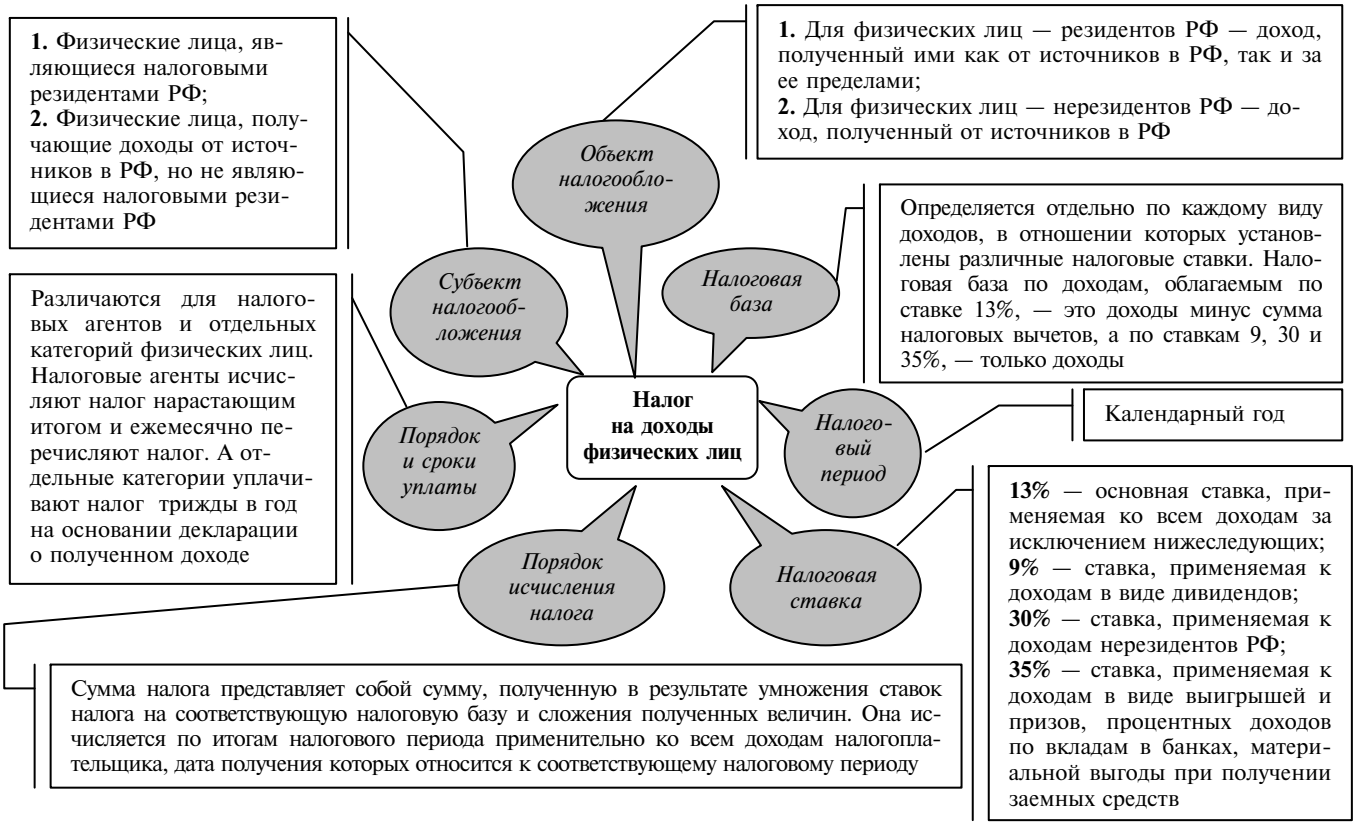


Рис. 8.10. **Основные элементы НДФЛ**

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, и физические лица, получающие доходы от источников в РФ, но не являющиеся налоговыми резидентами РФ. Налоговыми резидентами согласно НК РФ являются физические лица вне зависимости от принадлежности к гражданству, фактически находящееся на территории РФ не менее 183 календарных дней в течении 12 следующих подряд месяцев.

Объектом налогообложения выступает следующий доход: для физических лиц — резидентов РФ — полученный ими как от источников в РФ, так и за ее пределами, для физических лиц — налоговых нерезидентов — полученный от источников в РФ.

НК устанавливает ***перечень доходов, подлежащих налогообложению***, полученных как на территории РФ, так и за ее пределами. К таким доходам относятся:

- дивиденды и проценты;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая;
- доходы, полученные от использования авторских или других смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду и от иного использования имущества, находившегося в РФ;
- доходы от реализации недвижимого и иного имущества, принадлежащего физическому лицу, акций или других ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, а также прав требования к организации в связи с ее деятельностью;
- вознаграждение за выполнение трудовых или других обязанностей, за выполненную работу, оказанную услугу, за совершение действия;
- пенсии, пособия, стипендия и иные аналогичные выплаты, получаемые в соответствии с российским законодательством;
- доходы от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ, за ее пределами, а также штрафы и другие санкции за простой или задержку этих транспортных средств;
- доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи, линий оптико-волоконной или беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиками в результате осуществления ими деятельности.

Следует заметить, что российское налоговое законодательство по НДФЛ не отождествляет понятия «доход» и «налоговая база».

При определении налоговой базы должны учитываться не только все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной,

так и в натуральной форме, но и доходы в виде материальной выгоды. При этом если из дохода налогоплательщика по его распоряжению или же по решению суда производятся какие-либо удержания, то такие удержания не уменьшают налоговую базу данного налогоплательщика.

Доходы *в денежной форме* могут быть получены налогоплательщиком как в валюте РФ, так и в валюте других стран. При этом доходы в иностранной валюте для целей налогообложения пересчитываются в рубли по курсу Банка России, действовавшему на дату фактического получения дохода в иностранной валюте на территории РФ. НК определил конкретную дату выплаты дохода. По доходам, получаемым физическими лицами из источников за пределами РФ, такой датой считается дата получения этого дохода, а при перечислении этих доходов — дата поступления их на валютный счет. В обоих случаях уплата в бюджет налога производится исключительно в рублях.

К доходам, полученным налогоплательщиком *в натуральной форме*, относятся оплата (полностью или частично) организациями или ИП товаров (работ, услуг) или другого имущества в интересах налогоплательщика, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения, оплата труда в натуральной форме. Для включения в доходы эти товары (работы, услуги) должны иметь стоимостную оценку, которая исчисляется в соответствии со ст. 40 НК, исходя из рыночных цен или тарифов, действовавших в день получения такого дохода. В стоимость товаров, работ, услуг, полученных в натуральной форме, должны включаться соответствующие суммы НДС и акцизов (для подакцизных товаров) и исключаться частичная оплата налогоплательщиком стоимости полученных им товаров, работ, услуг.

Доходы налогоплательщика, полученные в виде *материальной выгоды*, определяются в форме финансовых ресурсов, полученных от экономии на процентах при пользовании заемными (кредитными) средствами, а также при приобретении ценных бумаг. Так, при пользовании заемными средствами, выраженными в рублях, материальная выгода возникает как превышение суммы процентов, исчисленной исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования Банка России на дату фактического получения налогоплательщиком дохода, над суммой процентов, установленных в договоре. При получении заемных средств в иностранной валюте материальная выгода составит превышение суммы процентов за их использование, исчисленной исходя из 9% годовых над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Следует отметить, что не будет признаваться доходом материальная выгода: полученная по операциям с банковскими картами в

течение беспроцентного периода, установленного в договоре о предоставлении банковской карты; полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли в них; полученная от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами, предоставленными банками, находящимися на территории РФ, для рефинансирования (перекредитования) займов (кредитов), полученных на указанные выше цели, в случае, если налогоплательщик имеет право на получение имущественного налогового вычета в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 220 НК.

При получении налогоплательщиком материальной выгоды в случае приобретения товаров, работ, услуг у взаимозависимых лиц (или организаций) налоговая база определяется по разности цен идентичных или однородных товаров, реализуемых в обычных условиях, над ценами реализации товаров (работ, услуг), реализуемых взаимозависимыми лицами. При приобретении ценных бумаг налоговая база определяется как превышение их рыночной стоимости над суммой фактических расходов на их приобретение.

При определении налоговой базы по отдельным видам доходов НК устанавливает ряд особенностей. Например, такие особенности имеются по доходам, полученным по договорам страхования (ст. 213 НК) и договорам негосударственного пенсионного обеспечения (ст. 213^1 НК), а также по доходам от долевого участия в деятельности организации (ст. 213 НК) и по операциям с ценными бумагами (ст. 214^1 НК). В частности, в налоговую базу не включаются доходы, полученные в виде страховых выплат в связи с наступлением страховых случаев по обязательному страхованию, установленному действующим законодательством, а также по договорам добровольного личного страхования, предусматривающим выплаты на случай смерти, причинения вреда здоровью и/или возмещения медицинских расходов застрахованного лица (за исключением оплаты стоимости санаторно-курортных путевок), и по договорам добровольного страхования жизни в случае выплат, связанных с дожитием застрахованного лица до определенного возраста или срока, либо в случае наступления иного события, если по условиям такого договора страховые взносы уплачиваются налогоплательщиком и если суммы страховых выплат не превышают сумм внесенных им страховых взносов, увеличенных на сумму, рассчитанную путем последовательного суммирования произведений сумм страхо-

вых взносов, внесенных со дня заключения договора страхования ко дню окончания каждого года действия такого договора (включительно), и действовавшей в соответствующий год среднегодовой ставки рефинансирования Банка России. В противном случае разница между указанными суммами учитывается при определении налоговой базы и подлежит налогообложению.

При определении налоговой базы не учитываются доходы в виде выплат по договорам добровольного пенсионного страхования, заключенным со страховыми организациями, в случае, если такие выплаты осуществляются при наступлении пенсионных оснований в соответствии с российским законодательством. В случаях досрочного расторжения договоров добровольного страхования жизни, добровольного пенсионного страхования и возврата физическим лицам денежной суммы, подлежащей выплате при досрочном расторжении таких договоров, полученный доход, за вычетом суммы внесенных физическим лицом взносов, должен быть учтен при определении налоговой базы.

Достаточно обширен ***перечень доходов, не подлежащих налогообложению*** в соответствии со ст. 217 НК.

1. Государственные пособия, иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством, за исключением пособий по временной нетрудоспособности.

2. Пенсии по государственному пенсионному обеспечению, назначаемые в порядке, установленном действующим законодательством.

3. Все виды законодательно установленных компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- оплатой стоимости и/или выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в соревнованиях;
- увольнением работников, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск;
- гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей;

- возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;
- исполнением налогоплательщиком трудовых обязанностей.

4. Вознаграждения донорам за сданную донорскую кровь, материнское молоко и иную помощь.

5. Алименты, получаемые налогоплательщиками.

6. Суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов, предоставленных для поддержки науки и образования, культуры и искусства в РФ международными, иностранными и/или российскими организациями по перечням организаций, утверждаемым Правительством РФ.

7. Суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных, иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, средств массовой информации. Перечень таких премий утверждается Правительством РФ.

8. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой:

- в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством, а также членам семей лиц, погибших в результате стихийных бедствий или других чрезвычайных обстоятельств, в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью независимо от источника выплаты;
- работодателями членам семьи умершего работника, бывшего работника, вышедшего на пенсию, или работнику, бывшему работнику, вышедшему на пенсию, в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- малоимущим и социально незащищенным категориям граждан в виде сумм адресной социальной помощи за счет средств бюджетов и внебюджетных фондов;
- налогоплательщикам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ, а также членам семей лиц, погибших в результате террористических актов на территории РФ;
- налогоплательщикам в виде гуманитарной помощи (содействия), а также в виде благотворительной помощи, оказываемой зарегистрированными в установленном порядке российскими и иностранными благотворительными организациями (фондами, объединениями);
- вознаграждения, выплачиваемые за счет бюджетных средств физическим лицам за оказание ими содействия в выявлении, предупреждении, пресечении и раскрытии террористических актов.

- работодателями работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка.

9. Суммы полной или частичной компенсации (оплаты) стоимости путевок (кроме туристских) работодателями своим работникам и (или) членам их семей, инвалидам, не работающим в данной организации, детям, не достигшим возраста 16 лет, в санаторно-курортные и оздоровительные учреждения, находящиеся на территории РФ, произведенные за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль организаций, или за счет средств Фонда социального страхования РФ.

10. 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. При этом необходимо наличие у медицинских учреждений соответствующих лицензий, а также наличие документов, подтверждающих фактические расходы на лечение и медицинское обслуживание.

11. Стипендии учащихся, студентов, аспирантов учреждений высшего или послевузовского профессионального образования, учащихся учреждений начального профессионального и среднего профессионального образования, выплачиваемые этими учреждениями. Стипендии, учреждаемые Президентом РФ, органами государственной власти, благотворительными фондами, а также стипендии, выплачиваемые за счет средств бюджетов налогоплательщикам, обучающимся по направлению органов службы занятости.

12. Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, получаемые налогоплательщиками от финансируемых из федерального бюджета государственных учреждений или организаций, направивших их на работу за границу, — в пределах норм, установленных действующим законодательством.

13. Доходы налогоплательщиков, получаемые от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, кроликов, нутрий, птицы, диких животных и птиц, продукции животноводства, растениеводства, цветоводства и пчеловодства.

14. Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации, — в течение пяти лет, считая с года регистрации хозяйства.

15. Доходы, получаемые от реализации заготовленных физическими лицами дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и других

пригодных для употребления в пищу лесных ресурсов, недревесных лесных ресурсов для собственных нужд.

16. Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла.

17. Доходы от реализации пушнины, мяса диких животных и иной продукции, получаемой физическими лицами при осуществлении любительской и спортивной охоты.

17.1. Доходы физических лиц от реализации легковых автомобилей при условии, что до снятия с регистрационного учета эти автомобили были зарегистрированы на указанных физических лиц в течение трех и более лет.

18. Доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования, кроме вознаграждения, выплачиваемого наследникам (правопреемникам) авторов произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений и промышленных образцов.

18.1. Доходы, полученные от физических лиц в порядке дарения, за исключением дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев. Доходы, полученные в порядке дарения, освобождаются от налогообложения в случае, если даритель и одариваемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ.

19. Доходы, полученные от АО или других организаций акционерами или участниками в результате переоценки основных фондов в виде дополнительно полученных акций или иных имущественных долей либо в виде разницы между новой и первоначальной номинальной стоимостью акций или их имущественной доли в уставном капитале.

20. Призы в денежной или натуральной форме, полученные спортсменами за призовые места на Олимпийских играх, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления, проплачиваемые за счет средств соответствующих бюджетов либо на чемпионатах, первенствах и кубках РФ от официальных организаторов.

21. Суммы платы за обучение налогоплательщика по основным и дополнительным общеобразовательным и профессиональным образовательным программам, его профессиональную подготовку и переподготовку в российских (иностранных) образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию (статус).

22. Суммы оплаты за инвалидов организациями или ИП технических средств профилактики инвалидности и реабилитацию инвалидов, а также оплата приобретения и содержания собак-проводников для инвалидов.

23. Вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов.

24. Доходы, получаемые ИП от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками ЕНВД для отдельных видов деятельности, а также при налогообложении которых применяется упрощенная система налогообложения и система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

25. Суммы процентов по ГКО, облигациям и другим государственным ценным бумагам бывшего СССР, РФ и субъектов РФ, а также по облигациям и ценным бумагам, выпущенным по решению представительных органов местного самоуправления.

26. Доходы, получаемые детьми-сиротами и детьми, являющимися членами семей, доходы которых на одного члена не превышают прожиточного минимума, от благотворительных фондов и религиозных организаций.

27. Доходы в виде процентов, получаемые налогоплательщиками по вкладам в банках, находящихся на территории РФ, если:

- проценты по рублевым вкладам выплачиваются в пределах сумм, рассчитанных исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ; либо проценты по рублевым вкладам, на дату заключения или продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной на 5 процент. пунктов, в течение периода, за который начислены указанные проценты; либо проценты по рублевым вкладам, которые на дату заключения или продления договора были установлены в размере, не превышающем действующую ставку рефинансирования ЦБ РФ + 5 процент. пунктов, при условии, что в течение периода начисления процентов размер процентов по вкладу не повышался и с момента, когда процентная ставка по рублевому вкладу превысила ставку рефинансирования ЦБ РФ + 5 процент. пунктов, прошло не более трех лет;
- установленная ставка не превышает 9% годовых по вкладам в иностранной валюте.

28. Доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

- стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или ИП;

- стоимость призов в денежной и натуральной формах, полученных налогоплательщиками на конкурсах и соревнованиях, проводимых в соответствии с решениями Правительства РФ, законодательных (представительных) органов государственной власти или представительных органов местного самоуправления;
- суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам, а также бывшим своим работникам, уволившимся в связи с выходом на пенсию по инвалидности или по возрасту;
- возмещение (оплата) работодателями своим работникам, их супругам, родителям и детям, бывшим своим работникам (пенсионерам по возрасту), а также инвалидам стоимости приобретенных ими (для них) медикаментов, назначенных им лечащим врачом;
- стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях с целью рекламы товаров (работ, услуг);
- суммы материальной помощи, оказываемой инвалидам общественными организациями инвалидов.

29. Доходы солдат, матросов, сержантов и старшин, проходящих военную службу по призыву, а также лиц, призванных на военные сборы, в виде денежного довольствия, суточных и других сумм, получаемых по месту службы либо по месту прохождения военных сборов.

30. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний.

31. Выплаты, производимые профсоюзными комитетами (в том числе материальная помощь) членам профсоюзов за счет членских взносов, выплаты, производимые молодежными и детскими организациями своим членам за счет членских взносов на покрытие расходов, связанных с проведением культурно-массовых, физкультурных и спортивных мероприятий.

32. Выигрыши по облигациям государственных займов РФ и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

33. Помощь в денежной и натуральной формах, а также подарки, полученные ветеранами, инвалидами ВОВ, вдовами военнослужащих, погибших в период ВОВ, вдовами умерших инвалидов ВОВ и бывшими узниками, в том числе несовершеннолетними, нацистских концлагерей, в части, не превышающей 10 тыс. руб. за налоговый период.

34. Средства материнского (семейного) капитала, направляемые для обеспечения реализации дополнительных мер государственной поддержки семей, имеющих детей.

35. Суммы, получаемые налогоплательщиками за счет средств бюджетов бюджетной системы РФ на возмещение затрат (части затрат) на уплату процентов по займам (кредитам).

36. Суммы выплат на приобретение и/или строительство жилого помещения, предоставленные за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов.

37. Суммы дохода от инвестирования, использованных для приобретения (строительства) жилых помещений участниками накопительно-ипотечной системы жилищного обеспечения военнослужащих.

38. Взносы на софинансирование формирования пенсионных накоплений, направляемые для обеспечения реализации государственной поддержки формирования пенсионных накоплений.

39. Взносы работодателя, уплачиваемые в соответствии с ФЗ «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, в пользу которого уплачивались взносы.

40. Суммы, выплачиваемые организациями или ИП своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и/или строительство жилого помещения, включаемые в состав расходов, учитываемых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

41. Доходы в виде жилого помещения, предоставленного в собственность бесплатно на основании решения федерального органа исполнительной власти в случаях, предусмотренных ФЗ «О статусе военнослужащих».

42. Средства, получаемые родителями, законными представителями детей, посещающих образовательные учреждения, в виде компенсации части родительской платы за содержание ребенка в образовательных учреждениях, реализующих основную общеобразовательную программу дошкольного образования.

43. Доходы, полученные в период с 2009 по 2016 гг. работниками в натуральной форме в качестве оплаты труда от организаций — сельскохозяйственных товаропроизводителей, крестьянских (фермерских) хозяйств в виде сельскохозяйственной продукции их собственного производства и/или работ (услуг), выполненных в интересах работника, имущественных прав, переданных работнику.

44. Доходы в натуральной форме в виде обеспечения питанием работников, привлекаемых для проведения сезонных полевых работ.

45. Доходы в денежной или натуральной форме в виде оплаты стоимости проезда к месту обучения и обратно лицам, не достигшим 18 лет, обучающимся в российских дошкольных и общеобразовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию.

46. Доходы в натуральной форме, полученные налогоплательщиками, пострадавшими от террористических актов на территории РФ, стихийных бедствий или от других чрезвычайных обстоятельств, в виде оказанных в их интересах услуг по обучению по основным и дополнительным общеобразовательным программам, их содержанию в российских (иностранных) образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию (статус), по профессиональной подготовке и переподготовке в указанных образовательных учреждениях, а также в виде оказанных в их интересах услуг по лечению и медицинскому обслуживанию и услуг санаторно-курортных организаций.

Налоговая база по НДФЛ определяется без учета представленных выше доходов. Совокупный трудовой доход налогоплательщика и налоговая база уменьшаются на предусмотренные налоговым законодательством (ст. 218—221 НК) *вычеты*, которые подразделяются на четыре группы (рис. 8.11).

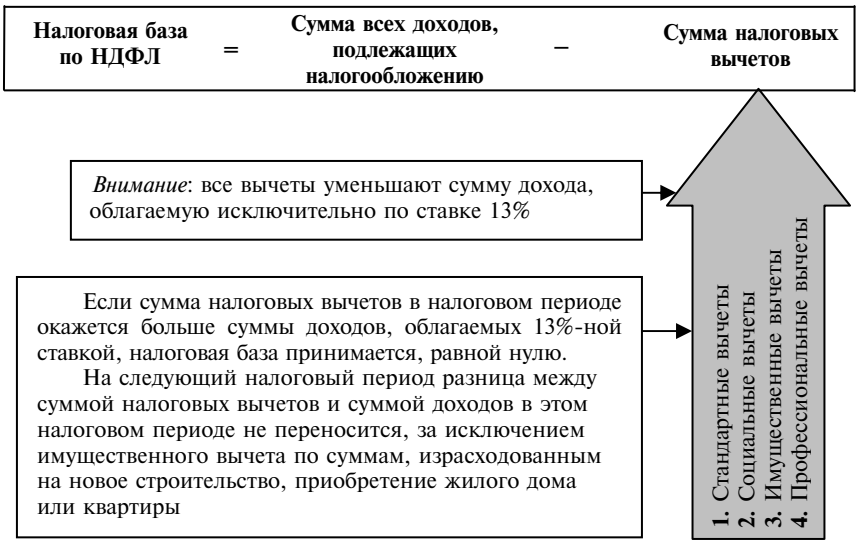


Рис. 8.11. **Общие условия определения налоговой базы**

Налоговые вычеты играют для налогоплательщика значимую роль в законной минимизации облагаемых доходов и уменьшении сумм уплачиваемых налогов. Рассмотрим подробнее каждую группу налоговых вычетов.

➢ ***Стандартные налоговые вычеты*** определены в ст. 218 НК.

1. *В размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода* распространяется на следующие категории лиц:

- получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- получивших инвалидность вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- принимавших в 1986—1987 гг. участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС;
- начальствующий и рядовой состав органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы, в том числе граждан, уволенных с военной службы, проходивших в 1986—1987 гг. службу в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- военнослужащих, граждан, уволенных с военной службы, а также военнообязанных, призванных на военные сборы и принимавших участие в 1988—1990 гг. в работах по объекту «Укрытие»;
- ставших инвалидами, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;
- непосредственно участвовавших в испытаниях ядерного оружия в атмосфере и боевых радиоактивных веществ, учениях с применением такого оружия до 31 декабря 1963 г.;
- непосредственно участвовавших в ликвидации радиационных аварий, происшедших на ядерных установках надводных и подводных кораблей и на других военных объектах;
- непосредственно участвовавших в работах по сборке ядерных зарядов до 31 декабря 1961 г.;
- непосредственно участвовавших в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ;
- инвалидов Великой Отечественной войны;
- инвалидов из числа военнослужащих, ставших инвалидами I, II и III групп вследствие ранения, контузии или увечья, полученных при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы.

2. *В размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода* распространяется на следующие категории лиц:

- Героев Советского Союза и Героев РФ, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней;

- лиц вольнонаемного состава СА и ВМФ СССР, органов внутренних дел СССР и государственной безопасности СССР, занимавших штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период ВОВ;
- участников ВОВ, боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав армии и бывших партизан;
- находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы ВОВ независимо от срока пребывания;
- бывших, в том числе несовершеннолетних, узников концлагерей, гетто и других мест принудительного содержания, созданных фашистской Германией и ее союзниками в период Второй мировой войны;
- инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;
- получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;
- работников лечебных учреждений, получивших сверхнормативные дозы радиационного облучения при оказании медицинской помощи при обслуживании в период с 26 апреля по 30 мая 1986 г., а также лиц, пострадавших в результате катастрофы на Чернобыльской АЭС и являющихся источником ионизирующих излучений;
- отдавших костный мозг для спасения людей;
- сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы, получивших профессиональные заболевания, связанные с радиационным воздействием на работах в зоне отчуждения Чернобыльской АЭС;
- принимавших в 1957—1958 гг. непосредственное участие в работах по ликвидации последствий аварии в 1957 г. на ПО «Маяк», а также занятых на работах по проведению защитных мероприятий и реабилитации радиоактивно зараженных территорий вдоль реки Теча в 1949—1956 гг.;
- эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) из населенных пунктов, подвергшихся радиоактивному загрязнению вследствие аварии в 1957 г. на ПО «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча;

- эвакуированных (в том числе выехавших добровольно) в 1986 г. из зоны отчуждения, подвергшейся радиоактивному загрязнению вследствие взрыва на Чернобыльской АЭС;
- родителей и супругов военнослужащих, погибших вследствие ранения, контузии или увечья, полученных ими при защите СССР, РФ или при исполнении иных обязанностей военной службы; граждан, уволенных с военной службы или призывавшихся на военные сборы, выполнявших интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия, принимавших участие в боевых действиях на территории РФ;

3. *В размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода* распространяется на все категории лиц, кроме тех, для которых применяются вычеты 3000 или 500 руб., и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода налоговым агентом, предоставляющим данный вычет, превысил 40 тыс. руб.

4. *В размере 1000 руб. за каждый месяц налогового периода* распространяется на:

- каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей;
- каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями.

Данный вычет предоставляется налогоплательщикам на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения (аспиранта, ординатора, студента, курсанта) в возрасте до 24 лет. Вдовам (вдовцам), одиноким родителям (до вступления в брак), опекунам, попечителям, приемным родителям, а также по детям-инвалидам вычет предоставляется *в двойном размере*. Данный вычет действует до месяца, в котором доход, облагаемый по ставке 13%, исчисленный нарастающим итогом с начала года налоговым агентом, предоставляющим вычет, превысил 280 тыс. руб.

Все установленные НК стандартные налоговые вычеты могут предоставляться налогоплательщику *только одним из работодателей* по его выбору на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты, при этом:

1) налогоплательщикам, имеющим право более чем на один вычет (3000, 500 и 400 руб.), предоставляется максимальный из вычетов. Вычет в 1000 руб. предоставляется независимо от других вычетов;

2) если вычеты налогоплательщику не предоставлялись (предоставлялись в меньшем размере), то по окончании налогового перио-

да на основании его заявления, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на вычеты, налоговым органом производится перерасчет налоговой базы;

3) неиспользованная сумма вычетов на следующий год не переносится.

➢ ***Социальные налоговые вычеты*** (ст. 219 НК) предоставляются налоговым органом по письменному заявлению налогоплательщика одновременно с подачей им подтверждающих документов и налоговой декларации по окончании налогового периода (табл. 8.9).

Социальный налоговый вычет по уплаченным пенсионным (страховым) взносам по договорам негосударственного пенсионного обеспечения (добровольного пенсионного страхования) может предоставляться налогоплательщику до окончания налогового периода при его обращении к работодателю, но при условии их документального подтверждения и в случае, если взносы по указанным договорам удерживались из выплат в пользу налогоплательщика и перечислялись в соответствующие фонды работодателем.

Таблица 8.9

Характеристика социальных налоговых вычетов

Вид социального налогового вычета	*Предельный размер вычета*
1	2
1. Сумма, перечисленная физическим лицом на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и соцобеспечения, финансируемым из бюджетов, физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям на нужды физического воспитания и содержания спортивных команд, а также в виде пожертвований религиозным организациям на их уставную деятельность	В размере фактических расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде
2. Сумма, уплаченная налогоплательщиком (родителем, братом, сестрой — за обучение своих детей, братьев, сестер в возрасте до 24 лет; опекуном, попечителем — за обучение своих подопечных в возрасте до 18 лет) по очной форме обучения в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию	В размере фактических расходов но не более 50 тыс. руб. в год на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей

Продолжение табл. 8.9

1	2
3. Сумма, уплаченная налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, имеющих соответствующую лицензию	В размере фактических расходов, но в совокупности не более 120 тыс. руб. в налоговом периоде. В случае наличия у налогоплательщика в одном налоговом периоде нескольких видов указанных расходов налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета
4. Сумма, уплаченная налогоплательщиком за услуги по лечению в медицинских учреждениях РФ, сумма, уплаченная за лечение супруга (супруги), своих родителей, своих детей (в возрасте до 18 лет), в размере стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом; а также суммы страховых взносов, уплаченных налогоплательщиком в налоговом периоде по договорам добровольного личного страхования, заключенным со страховыми организациями и предусматривающими только оплату услуг по лечению. Вычет предоставляется по услугам и медикаментам в соответствии с перечнями, утверждаемыми Правительством РФ, если оплата производилась налогоплательщиком из собственных средств	
5. Сумма уплаченных налогоплательщиком пенсионных (страховых) взносов по договорам негосударственного пенсионного обеспечения (добровольного пенсионного страхования), заключенным с негосударственным пенсионным фондом (страховой организацией)	
6. Сумма уплаченных налогоплательщиком дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений»	
7. Сумма дорогостоящих видов лечения (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) в медицинских учреждениях	В размере фактических расходов, без ограничения

Вычет сумм оплаты стоимости лечения и/или уплаты Страховых взносов предоставляется налогоплательщику, если лечение производится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие

лицензии на осуществление медицинской деятельности (страховые организации также должны иметь лицензии), а также при представлении налогоплательщиком документов, подтверждающих его фактические расходы на лечение, приобретение медикаментов, уплату страховых взносов.

➢ ***Имущественные налоговые вычеты*** (ст. 220 НК) предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика, а также платежных документов, оформленных в установленном порядке и подтверждающих факт уплаты денежных средств налогоплательщиком по произведенным расходам, в том числе квитанций к приходным ордерам, банковских выписок о перечислении денежных средств со счета покупателя на счет продавца, товарных и кассовых чеков и других документов (табл. 8.10).

Следует обратить внимание на случай реализация имущества, находящегося в общей долевой либо общей совместной собственности. В этом случае соответствующий размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами этого имущества пропорционально их доле либо по договоренности между ними (в случае реализации имущества, находящегося в общей совместной собственности). При приобретении имущества в общую долевую либо общую совместную собственность размер имущественного налогового вычета распределяется между совладельцами в соответствии с их долей (долями) собственности либо с их письменным заявлением (в случае приобретения жилого дома или квартиры в общую совместную собственность).

Таблица 8.10

Характеристика имущественных налоговых вычетов

Вид имущественного налогового вычета	*Предельный размер вычета*
1	2
1. Сумма, полученная налогоплательщиком от продажи жилых домов, квартир, комнат, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе: находящихся в собственности налогоплательщика менее трех лет; находящихся в собственности налогоплательщика три года и более	В размере фактически полученных сумм: но не более 1 млн руб.; вся сумма полученного дохода (без ограничения)

Продолжение табл. 8.10

1	2
2. Сумма, полученная от продажи иного имущества (не указанного в п. 1): находящихся в собственности налогоплательщика менее трех лет; находящихся в собственности налогоплательщика три года и более	В размере фактически полученных сумм: но не более 250 тыс. руб. в целом; вся сумма полученного дохода (без ограничения)
Примечания: 1. Вместо использования вычетов по п. 1 и 2 налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих облагаемых доходов на сумму фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов. Аналогичный порядок может применяться в отношении продажи доли в уставном капитале организации и при уступке прав требования по договору долевого участия в строительстве (или другому договору, связанному с долевым строительством); 2. Данные вычеты не распространяются на доходы, получаемые ИП от продажи имущества в связи с осуществлением им предпринимательской деятельности	
3. Сумма, израсходованная налогоплательщиком на новое строительство, либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, земельных участков, предоставленных для индивидуального жилищного строительства, и земельных участков, на которых расположены приобретаемые жилые дома, или доли (долей) в них	В размере фактически истраченных сумм, но не более 2 млн руб. (не использованная сумма вычета переносится на последующие годы до полного его использования)
Примечание Данный вычет может предоставляться налогоплательщику также до окончания налогового периода одним из работодателей при подтверждении такого права в налоговом органе	
4. Сумма, направленная на погашение процентов по целевым займам (кредитам), а также на рефинансирование (перекредитование) целевых займов (кредитов), полученных от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованных по основаниям п. 3	В размере фактически истраченных сумм без ограничения

Окончание табл. 8.10

Примечания:
1. Повторное предоставление вычетов по п. 3 и 4 не допускается. Вычеты предоставляются налоговым органом по письменному заявлению налогоплательщика одновременно с подачей им подтверждающих документов и налоговой декларации по окончании налогового периода.
2. Вычет по п. 3 и 4 не применяется в случаях, если оплата расходов на строительство или приобретение вышеназванного имущества производится за счет средств работодателей или иных лиц, средств материнского (семейного) капитала, направляемых на обеспечение реализации мер государственной поддержки семей, имеющих детей, за счет выплат, предоставленных из средств бюджетов различных уровней, а также если сделка купли-продажи указанного имущества совершается между физическими лицами, являющимися взаимозависимыми в соответствии со ст. 20 НК.
3. При приобретении земельных участков для индивидуального жилищного строительства или доли в них вычет предоставляется после получения налогоплательщиком свидетельства о праве собственности на дом.

➢ ***Профессиональные налоговые вычеты*** (ст. 221 НК) имеют право получать ИП и другие лица, занимающиеся частной практикой. Данные вычеты принимаются этими категориями в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Характеристика профессиональных вычетов представлена в табл. 8.11.

Таблица 8.11

Характеристика профессиональных налоговых вычетов

Кому предоставляется	*Вид налогового вычета*	*Размер вычета, предоставляемого без документального подтверждения расходов*
1	2	3
1. Индивидуальным предпринимателям	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов (в порядке, аналогичном определению расходов при исчислении налога на прибыль), непосредственно связанных с извлечением доходов	20% общей суммы доходов. Данное положение не применяется в отношении физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, но не зарегистрированных в качестве ИП
2. Частным нотариусам, другим лицам, занимающимся в установленном порядке частной практикой		

Окончание табл. 8.11

1	2	3
3. Налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов	Без документального подтверждения расходов вычет не предоставляется
4. Налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов	Сумма фактически произведенных и документально подтвержденных расходов	От 20 до 40% общей суммы доходов в зависимости от вида творческой деятельности (конкретные нормативы приведены в ст. 221 НК)

Эти категории лиц реализуют право на получение профессиональных вычетов путем подачи письменного заявления налоговому агенту. При его отсутствии вычеты предоставляются налоговым органом по письменному заявлению налогоплательщика одновременно с подачей им декларации по итогам налогового периода.

В ст. 224 НК устанавливаются размеры ***налоговых ставок***. С 1 января 2001 г. в РФ действует фактически единая ставка налога для большинства видов доходов, составляющая 13%. Но для отдельных видов доходов действуют и другие ставки налога.

Налоговая ставка, равная 35%, устанавливается для следующих видов дохода:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 4 тыс. руб.;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей (в течение периода начисления процентов) ставки рефинансирования

ЦБ РФ + 5 процент. пунктов по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств; материальная выгода определяется как разница между суммой процентов, рассчитанных исходя из 2/3 действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ по займам в рублях (9% годовых по займам в валюте) и суммой процентов по договору займа (кредита).

Налоговая ставка, равная 30%, устанавливается для всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами, за исключением доходов в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций. По таким доходам налоговая ставка устанавливается в размере 15%.

Налоговая ставка, равная 9%, применяется к доходам:

- от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов;
- в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.;
- учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных до 1 января 2007 г.

Налоговая ставка, равная 13%, устанавливается для всех остальных видов доходов.

Датой фактического получения дохода является:

- для доходов в виде оплаты труда — последний день месяца, за который был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором;
- для доходов в виде материальной выгоды — день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, день приобретения товаров (работ, услуг), день приобретения ценных бумаг;
- для доходов в натуральной форме — день передачи доходов в натуральной форме;
- для прочих доходов в денежной форме — день выплаты дохода, в том числе перечисление дохода на счет налогоплательщика в банке либо по его поручению на счет третьего лица.

Порядок исчисления налога на доходы физических лиц регулируется ст. 225 НК. *Общая исчисленная сумма налога* определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой

базы, а при получении доходов, облагаемых различными налоговыми ставками, — как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, определяемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Сумма НДФЛ определяется в полных рублях (сумма менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляется до полного рубля).

Налоговый период — календарный год. Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему периоду.

Порядок и сроки уплаты имеют некоторые особенности для налоговых агентов, физических лиц, получающих определенные виды доходов; ИП и других лиц, занимающихся частной практикой.

➢ *Налоговые агенты* исчисляют сумму налога:

- нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем начисленным налогоплательщику за данный период доходам, облагаемым по ставке 13%, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога;
- отдельно по каждой сумме доходов, облагаемых иными ставками (9, 15, 30 и 35%);
- без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов и удержанных другими агентами сумм налога.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате (табл. 8.12). При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты. Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми налоговые агенты, выплачивающие доход, принимают на себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц.

Налоговые агенты, являющиеся источником выплаты дохода, совокупную сумму налога уплачивают по месту своего учета в налоговом органе. Налоговые агенты — российские организации, имеющие обособленные подразделения, уплачивают налог как по месту своего нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения исходя из суммы дохода, подлежащего налогообложению, начисляемого и выплачиваемого работникам этих обособленных подразделений.

Таблица 8.12

Перечисление сумм налога в бюджет налоговыми агентами

Виды выплат налогоплательщикам	*Срок*
1. Выплаты доходов, производимые из получаемых средств в банке	Не позднее дня фактического получения средств в банке
2. Выплаты, производимые перечислением суммы дохода на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц	Не позднее дня перечисления дохода с банковского счета налогового агента
3. Выплаты, производимые в денежной форме из выручки налогового агента	Не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода
4. Выплаты, производимые в натуральной форме или доходы в виде материальной выгоды	Не позднее дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций сведения о доходах физических лиц за истекший налоговый период и суммах начисленных и удержанных налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за этим периодом.

➢ *Самостоятельное исчисление и уплата* НДФЛ производятся налогоплательщиками:

1) по суммам вознаграждений, полученным от физических лиц и организаций, не являющихся налоговыми агентами, на основе трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера, в том числе по договорам найма или аренды любого имущества;

2) по суммам, полученным от продажи имущества, принадлежащего налогоплательщикам на праве собственности, и имущественных прав;

3) по суммам доходов, полученным физическими лицами (налоговыми резидентами РФ) от источников, находящихся за пределами РФ;

4) по суммам выигрышей, полученным физическими лицами от организаторов лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр, в том числе с использованием игровых автоматов;

5) по суммам иных доходов физических лиц, при получении которых не был удержан НДФЛ налоговыми агентами.

Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами. При этом убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не

уменьшают налоговую базу. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается налогоплательщиком по месту своего жительства не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

➢ *ИП и другие лица, занимающиеся частной практикой*, исчисляют суммы налога самостоятельно. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей, уплаченных в бюджет. Убытки прошлых лет, понесенные физическим лицом, не уменьшают налоговую базу.

Указанные налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган декларацию о фактическом доходе до 30 апреля года, следующего за отчетным. Общая сумма налога, подлежащая уплате, исчисляется по налоговой декларации и уплачивается по месту жительства налогоплательщика не позднее 15 июля года, следующего за истекшим.

При проявлении в течение года у перечисленных налогоплательщиков доходов, полученных от предпринимательской деятельности или от занятия частной практикой, они обязаны представить декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода в текущем налоговом периоде в пятидневным срок по истечении месяца со дня проявление таких доходов. Сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком.

Исчисление сумм авансовых платежей производится налоговым органом, а расчет производится на основании декларации о предполагаемом доходе или на основании суммы фактически полученного дохода от указанных видов деятельности за предыдущий налоговый период с учетом предусмотренных налоговых вычетов.

Авансовые платежи уплачиваются плательщиком по налоговым уведомлениям:

- за *январь — июнь* — не позднее 15 июля в размере 1/2 годовой суммы платежей;
- за *июль — сентябрь* — не позднее 15 октября в размере 1/4 годовой суммы;
- за *октябрь — декабрь* — не позднее 15 января следующего года в размере 1/4 годовой суммы авансовых платежей.

В случае значительного (более чем на 50%) увеличения или уменьшения в налоговом периоде дохода налогоплательщик обязан представить новую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода на текущий год. Налоговый орган производит перерасчет сумм авансовых платежей на текущий год по ненаступившим срокам уплаты.

Таким образом, декларации обязаны представлять ИП, лица, занимающиеся частной практикой, а также физические лица, получающие определенные виды доходов. Вместе с тем все остальные категории налогоплательщиков могут, но не обязаны представлять декларацию для получения налоговых вычетов. В декларациях физические лица указывают:

1) все полученные ими в налоговом периоде доходы;
2) источники их выплаты;
3) налоговые вычеты;
4) суммы налога, удержанные налоговыми агентами;
5) суммы уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей.

В случае прекращения существования источников доходов до конца налогового периода лица, обязанные представлять декларацию, в пятидневный срок со дня прекращения существования источников представляют декларацию о фактически полученных доходах в текущем налоговом периоде.

При прекращении в течение календарного года иностранным физическим лицом деятельности, доходы от которой подлежат обложению в РФ, и выезде его из РФ декларация о доходах, фактически полученных за период его пребывания в текущем налоговом периоде в РФ, представляется им не позднее чем за один месяц до выезда из РФ. Уплата налога, доначисленного по таким налоговым декларациям, производится не позднее чем через 15 дней с момента подачи декларации.

ВОПРОСЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

1. Кто является налогоплательщиком НДФЛ?
2. Какие доходы подлежат налогообложению?
3. Какие доходы не подлежат налогообложению?
4. Что представляют собой стандартные налоговые вычеты и в каком размере они предоставляются?
5. Что представляют собой социальные налоговые вычеты и в каком размере они предоставляются?
6. Что представляют собой имущественные налоговые вычеты и в каком размере они предоставляются?
7. Что представляют собой профессиональные налоговые вычеты и в каком размере они предоставляются?
8. Какие ставки применяются при обложении доходов физических лиц?

9. Каковы порядок и сроки уплаты НДФЛ для налоговых агентов?
10. Каковы порядок и сроки уплаты НДФЛ для налогоплательщиков, получающих определенные виды доходов?
11. Каковы порядок и сроки уплаты НДФЛ для ИП и лиц, занимающихся частной практикой?
12. Кто должен подавать налоговую декларацию в налоговые органы?

8.4. Единый социальный налог

***Единый социальный налог* (*ЕСН*)** — это прямой федеральный налог, установленный главой 24 НК. Он введен с 1 января 2001 г. и действует до 1 января 2010 г. ЕСН заменил собой применяемые ранее отдельные отчисления в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и федеральный и региональные Фонды обязательного медицинского страхования. При этом данная новация не отменила целевого назначения налога, средства от его сбора по-прежнему поступают в указанные выше фонды. Основное предназначение ЕСН — обеспечение аккумуляции финансовых ресурсов для реализации прав граждан РФ на государственное пенсионное, социальное обеспечение и медицинскую помощь.

С введением ЕСН функции администрирования нового налога были переданы налоговым органам.

Для всех налогоплательщиков был установлен единый порядок исчисления налоговой базы по платежам в социальные фонды, что значительно облегчило техническое исчисление налога, упростило налоговый контроль за его исчислением и уплатой.

Основные элементы ЕСН представлены на рис. 8.12.

Определение ***плательщиков ЕСН*** имеет важное значение, так как ставки данного налога зависят от того, к какой категории они относятся.

➢ ***Первую категорию*** образуют работодатели, производящие выплаты наемным работникам (далее будем именовать их *налогоплательщиками-работодателями*):

1) организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями, но производящие выплаты другим физическим лицам.

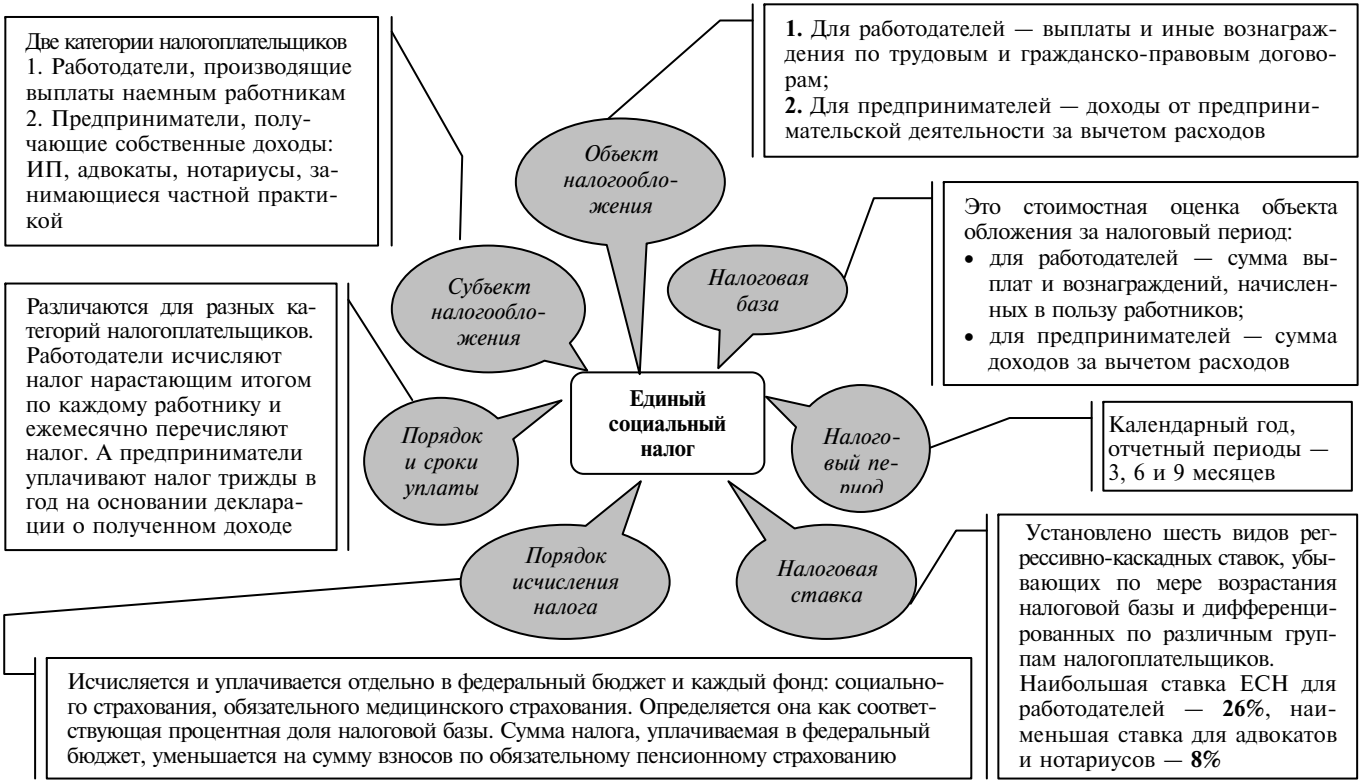


Рис. 8.12. **Основные элементы ЕСН**

➢ ***Вторую категорию*** образуют лица, получающие собственные доходы (в дальнейшем будем именовать их *налогоплательщиками-предпринимателями*):

1) индивидуальные предприниматели;

2) адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

На практике нередки случаи, когда один и тот же налогоплательщик одновременно может относиться к обеим категориям. В этом случае он является налогоплательщиком по каждому отдельно взятому основанию.

При исчислении ЕСН ***объект налогообложения*** зависит от того, к какой категории принадлежат налогоплательщики.

Для *налогоплательщиков-работодателей* объектом налогообложения являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиком в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (кроме вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам), а также по авторским договорам.

Для *налогоплательщиков-предпринимателей* объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

Все перечисленные выше выплаты *не признаются объектом налогообложения, если*:

- у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- у налогоплательщиков-предпринимателей или физических лиц такие выплаты не уменьшают налоговую базу по НДФЛ в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Налоговая база определяется исходя из стоимостной оценки установленного НК объекта налогообложения.

Для налогоплательщиков-работодателей она определяется как сумма выплат, являющихся объектом обложения, начисленных работодателями за налоговый период в пользу работников. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты, начисленные работодателями в пользу работников независимо от их формы выплат, за исключением выплат, не признаваемых объектом налогообложения, и не подлежащих налогообложению в соответствии со ст. 238 НК.

В отличие от ранее существовавшего порядка отчислений во внебюджетные фонды налогоплательщики-работодатели при исчислении ЕСН должны теперь определять налоговую базу отдельно по каждому работнику в течение всего налогового периода с его начала

и по истечении каждого месяца нарастающим итогом. При определении налоговой базы не учитываются доходы, полученные работниками от других работодателей.

Налоговая база *налогоплательщиков-предпринимателей* определяется как сумма доходов, являющихся объектом обложения, которые получены за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской или другой профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль в главе 25 НК.

Существует ряд выплат, которые *не подлежат* налогообложению ЕСН в соответствии со ст. 238 НК. В частности, к ним относятся государственные пособия, некоторые компенсационные выплаты, суммы единовременной материальной помощи и др. Полный перечень таких выплат с небольшими изменениями продублирован в Федеральном законе о страховых взносах на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование, которые будут применяться вместо ЕСН с 1 января 2010 г. (см. главу 12 учебника).

По ЕСН установлены ***налоговые льготы***. Так, *от уплаты налога освобождаются доходы, суммы выплат и иных вознаграждений*, не превышающие в течение налогового периода 100 тыс. руб. в пользу лиц, являющихся инвалидами I, II или III группы, а также выплаты любым физическим лицам в тех же пределах, производимые общественными организациями инвалидов и организациями, использующими труд инвалидов (ст. 239 НК).

Налоговый период в соответствии со ст. 240 НК — календарный год. ***Отчетные периоды*** — первый квартал, полугодие и девять месяцев.

Налоговые ставки по ЕСН в соответствии со ст. 241 НК дифференцированы по категориям налогоплательщиков (налогоплательщики-работодатели; сельскохозяйственные товаропроизводители; налогоплательщики, осуществляющие деятельность в области информационных технологий; ИП; адвокаты; нотариусы). Следует отметить, что для всех категорий налогоплательщиков ставки носят регрессивный характер, т.е. с увеличением налоговой базы размер ставки уменьшается. Наиболее распространенная шкала ставок ЕСН для налогоплательщиков-работодателей представлена в табл. 8.13.

Таблица 8.13

Ставки ЕСН для налогоплательщиков-работодателей

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	*Федеральный бюджет*	*Фонд социального страхования РФ*	*Фонды обязательного медицинского страхования*		*Итого*
			Федеральный фонд ОМС	*Территориальные фонды ОМС*	
До 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 120 руб. + 1,0%	3 080 руб. + + 0,6%	5 600 руб. + + 0,5%	72 800 руб. + + 10,0%
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5 000 руб.	7 200 руб.	104 800 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Примечание. Данная ставка не применяется к выступающим в качестве работодателей налогоплательщикам-организациям и ИП, имеющим статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящим выплаты физическим лицам, работающим на территории таких зон, сельскохозяйственным товаропроизводителям и родовым, семейным общинам, а также налогоплательщикам-организациям, осуществляющих деятельность в области информационных технологий.

Порядок исчисления ЕСН регулируется в ст. 243—245 НК. Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. При этом она *определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы*.

Налогоплательщики-работодатели уменьшают:

- сумму налога, подлежащую оплате в фонд социального страхования, на сумму самостоятельно произведенных расходов, на предусмотренные законодательством РФ цели государственного социального страхования;
- сумму налога, (авансового платежа), подлежащую уплате в федеральный бюджет, на сумму исчисленных за этот же период страховых взносов (авансовых платежей) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах сумм, исчисленных из законодательно установленных тарифов страховых взносов.

Налогоплательщики, получающие собственные доходы, не исчисляют и не уплачивают налог в части сумм, зачисляемых в Фонд социального страхования РФ, соответственно и не производят такое уменьшение сумм налога.

Порядок и сроки уплаты ЕСН налогоплательщиками-работодателями определяется следующим образом (ст. 243 НК).

1. В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики исчисляют ежемесячные авансовые платежи по налогу и уплачивают их не позднее 15-го числа следующего месяца.

2. По итогам отчетного периода (три, шесть и девять месяцев) не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом, налогоплательщики исчисляют и уплачивают разницу между суммами исчисленного и уплаченного ЕСН (авансовых платежей), представляют расчет в налоговый орган.

3. По итогам налогового периода (года) налогоплательщики представляют налоговую декларацию не позднее 30 марта года, следующего за истекшим.

8.5. Налог на прибыль организаций

Налогообложение прибыли хозяйствующих субъектов занимает важное место в налоговой системе любого государства вне зависимости от взятой за основу модели ее построения, ориентированной

на прямое или косвенное налогообложение. Налогообложение прибыли осуществляется во всех без исключения развитых странах мира, принимая форму налога на прибыль или доход юридических лиц либо налога с корпораций.

Налог на прибыль организаций представляет собой форму перераспределения национального дохода путем изъятия государством части прибыли, создаваемой субъектами хозяйствования. В этой связи данный налог можно рассматривать как определенную плату хозяйствующего субъекта государству за предоставление экономического пространства, трудовых ресурсов, за пользование производственной, социальной и иными видами инфраструктуры.

Налог на прибыль организаций наряду с фискальной выполняет и регулирующую функцию налогообложения. Рассматриваемый налог является прямым, т.е. его сумма зависит от конечного финансового результата деятельности предприятия. Поэтому он обладает значительными возможностями по оказанию воздействия на интересы организаций через их финансовое положение. При помощи данного налога государство также имеет возможность воздействовать на развитие экономики, используя механизмы предоставления или отмены льгот, регулирования ставки налога, что позволяет стимулировать или ограничивать экономическую активность в различных отраслях экономики. Велика роль этого налога в развитии малого предпринимательства, так как законодательство многих стран предусматривает полное или частичное освобождение от уплаты этого налога в первые годы от момента создания малых предприятий (так было и в России в период 1992—2001 гг.).

Налогообложению прибыли в РФ свойственны элементы преемственности. Платежи (отчисления) из прибыли предприятий существовали все годы советской власти, а с 1 января 1992 г. был введен налог на прибыль предприятий и организаций. Данный налог является важнейшим федеральным прямым налогом, который на протяжении уже многих лет обеспечивает формирование весомой части доходов бюджета. В период 1999—2002 гг. государство взяло курс на снижение налоговой нагрузки по налогу на прибыль.

Начиная с 1 января 2002 г. взимание налога на прибыль организаций в РФ осуществляется в соответствии с гл. 25 НК. С момента введения ее в действие в налогообложении прибыли произошли

существенные изменения, которые можно обобщить следующим образом:

1) была значительно снижена ставка налога с 35 до 24% (а для некоторых видов деятельности, например банков, кредитных, страховых организаций, брокерских контор, ставка снижена с 43 до 24%). С 1 января 2009 г. ставка налога снижена до 20%;

2) снижение ставки налога сопровождалось отменой многочисленных льгот;

3) было отменено ранее действовавшее Положение о составе затрат, в соответствии с которым до 1 января 2002 г. учитывались расходы и рассчитывалась налогооблагаемая прибыль. В настоящее время в НК содержится вся необходимая информация и нормы для исчисления налога на прибыль;

4) с 1 января 2002 г. для исчисления налогооблагаемой прибыли и самого налога необходимо ведение налогоплательщиком дополнительного налогового учета, поскольку установленный НК порядок формирования сумм доходов и расходов, определения доли расходов, учитываемых в текущем налоговом периоде, порядок формирования резервов и т.п. для целей налогообложения существенно отличается от порядка, применяемого в бухгалтерском учете. В связи с этим появилось ощутимое различие между данными бухгалтерского и налогового учета.

В результате вышеназванных изменений с момента введения главы 25 НК величина налогооблагаемой прибыли (налоговой базы) также подверглась корректировке. Основные факторы, оказывающие влияние на величину налоговой базы по налогу на прибыль после 1 января 2002 г., сгруппированы в табл. 8.14.

Как видно из табл. 8.14, количество факторов, противодействующих росту налоговых поступлений по налогу на прибыль, больше числа факторов, способствующих этому росту. Это объясняет причину снижения доли поступлений налога на прибыль в бюджеты различных уровней после 2002 г. Следует также отметить, что в результате изложенных выше изменений произошло снижение налоговой нагрузки на предприятия и организации.

Таблица 8.14

Факторы, влияющие на величину налогооблагаемой прибыли после 1 января 2002 г.

Факторы, вызывающие увеличение налоговой базы	*Факторы, вызывающие уменьшение налоговой базы*
1. Отмена налоговых льгот: на финансирование капитальных вложений; на финансирование находящихся на балансе объектов социально-культурной сферы и жилищно-коммунального хозяйства; вновь созданным малым предприятиям; по производству медицинской продукции; по перечислениям на благотворительные цели; других льгот	**1.** Либерализация налоговых вычетов 1.1. Замена вычетами ранее действовавших льгот: по предприятиям, использующим труд инвалидов; по общественным организациям инвалидов 1.2. Расширение перечня принимаемых к вычету расходов и изменение лимитов по нормируемым расходам (расходы на рекламу, страхование имущества, в виде процентов по долговым обязательствам и т.п.) 1.3. Новые правила образования резервов 1.4. Новые методы расчета амортизации 1.5. Принятие к вычету убытков по амортизируемому оборудованию и другому имуществу
2. Перевод большинства налогоплательщиков на уплату налога исходя из расчета налоговой базы по методу начислений	**2.** Снижение ставки налога **3.** Перенос убытков на будущее в течение 10 лет **4.** Сокращение контингента плательщиков за счет введения специальных налоговых режимов для субъектов малого бизнеса (УСН, ЕНВД), сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН)

Основные элементы налога на прибыль представлены на рис. 8.13.

Согласно ст. 246—247 НК ***плательщиками налога на прибыль*** признаются организации, а ***объектом налогообложения*** — прибыль, полученная налогоплательщиком (табл. 8.15).

Рис. 8.13. **Основные элементы налога на прибыль организаций**

Таблица 8.15

Налогоплательщики и объект обложения по налогу на прибыль

Налогоплательщики (*ст. 246 НК*)	*Прибыль, подлежащая налогообложению* (*ст. 247 НК*)
Российские организации	Полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов
Иностранные организации: осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства; получающие доходы от источников в РФ, не связанные с деятельностью через постоянные представительства	Полученные через эти представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов Сумма полученного дохода

При определении состава плательщиков налога используются *принцип консолидации* и *экономический принцип*. Согласно принципу консолидации в соответствии с законодательством РФ налогоплательщиком является организация — юридическое лицо, включая его филиалы, представительства, структурные подразделения. Принимая во внимание экономический принцип, юридические лица являются плательщиками данного налога, если целью их деятельности является получение прибыли от хозяйственной или иной коммерческой деятельности на территории РФ либо в своей структуре они имеют коммерческие, хозрасчетные подразделения. А некоммерческие, общественные или бюджетные организации, а также объединения предприятий, фонды, деятельность которых согласно уставу финансируется в основном за счет средств учредителей, а цели деятельности не связаны с извлечением прибыли, фактически не являются плательщиками налога на прибыль. Тем не менее, если указанные организации будут получать дополнительные доходы от коммерческой деятельности, то по этим доходам они будут выступать в качестве плательщиков налога на прибыль.

Плательщиками налога на прибыль *не являются* организации:

- перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога;
- применяющие упрощенную систему налогообложения;
- переведенные на уплату единого налога на вмененный доход по тем видам деятельности, которые подлежат обложению ЕНВД;
- участвующие в соглашениях о разделе продукции;

- плательщики налога на игорный бизнес (по прибыли, полученной от предпринимательской деятельности в сфере игорного бизнеса);
- организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр, в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи (в период с 2008 по 2016 г.).

Поскольку в большинстве случаев налогооблагаемая прибыль определяется как разница между доходами и расходами, важное значение имеет ***момент (метод) признания доходов и расходов***. Согласно ст. 271—273 НК для целей налогообложения могут применяться два метода признания доходов и расходов: *метод начисления* и *кассовый метод* (рис. 8.14).

Рис. 8.14. **Методы определения даты получения дохода (осуществления расхода) для целей налогообложения**

Следует иметь в виду, что право на применение кассового метода определения даты получения дохода (осуществления расхода) имеют только организации (за исключением банков), у которых в среднем за

предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. В случае нарушения установленного ограничения в течение календарного года доходы и расходы налогоплательщика подлежат пересчету с начала года по методу начисления. Помимо этого, метод начислений в обязательном порядке должны использовать участники договора доверительного управления имуществом или договора простого товарищества.

Как отмечалось ранее, налогооблагаемая прибыль (НП) для российских организаций и иностранных организаций, действующих в РФ через постоянные представительства, представляет собой сумму полученных доходов, уменьшенную на величину произведенных расходов. В свою очередь, к доходам, учитываемым для целей налогообложения согласно ст. 248 НК, относятся *доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав* (далее по тексту — *доходы от реализации*, $Д_{реал}$), а также *внереализационные доходы* ($Д_{в}$). В соответствии со ст. 252 НК расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль, подразделяются на *расходы, связанные с производством и реализацией* ($Р_{реал}$), и *внереализационные расходы* ($Р_{в}$). Таким образом, налогооблагаемая прибыль (налоговая база по налогу на прибыль) в общем виде:

$$НП = Д_{реал} + Д_{в} - Р_{реал} - Р_{в}.$$

При исчислении налогооблагаемой прибыли необходимо учитывать следующие *особенности*:

- при определении доходов из них исключаются суммы НДС и акцизов, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров, работ, услуг, имущественных прав (п. 1 ст. 248 НК);
- доходы определяются на основании первичных и других документов, подтверждающих полученные налогоплательщиком доходы, документов налогового учета (п. 1 ст. 248 НК);
- расходы должны подтверждаться документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ или в соответствии с обычаями делового оборота, применяемыми в иностранном государстве, на территории которого осуществлялись эти расходы, и/или документами, косвенно подтверждающими произведенные расходы, например таможенной декларацией, приказом о командировке, проездными документами, отчетом о выполненной работе в соответствии с договором (п. 1 ст. 252 НК);
- доходы (расходы), выраженные в иностранной валюте, должны учитываться налогоплательщиком в совокупности с доходами (расходами), выраженными в рублях; при этом доходы (расходы) в иностранной валюте пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ на дату получения соответствующего дохода / осуществления расхода (п. 3 ст. 248, п. 5 ст. 252 НК).

Необходимо отметить, что помимо названных выше групп доходов и расходов НК РФ предусматривает также перечни доходов и расходов, которые *не учитываются при формировании налоговой базы*. Наличие отдельных перечней доходов, не учитываемых при определении налоговой базы, и расходов, не принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль, позволяет более точно сформировать состав налогооблагаемой прибыли.

Далее последовательно рассмотрим состав и содержание вышеперечисленных групп доходов и расходов. ***Доходы от реализации*** (ст. 249 НК) являются базовым элементом объекта налогообложения и включают в себя выручку от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручку от реализации имущественных прав. При этом выручка от реализации определяется исходя из всех поступлений, выраженных в денежной или натуральной форме и связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) и/или имущественные права.

К ***внереализационным доходам*** относятся такие, получение которых непосредственно не связано с производством и реализацией товаров, работ, услуг и имущественных прав и которые не указаны в ст. 249 и 251 НК. Состав внереализационных доходов определяется ст. 250 НК, и всю их совокупность условно можно классифицировать по пяти основным группам (рис. 8.15).

В соответствии с классификацией на рис. 8.15 представим развернутый перечень внереализационных доходов.

1. *Доходы, обусловленные использованием финансовых активов предприятия*:

- от долевого участия в других организациях, за исключением дохода, направляемого на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых среди акционеров (участников) организации;
- в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- в виде доходов, полученных от операций с финансовыми инструментами срочных сделок.

2. *Доходы от операций, связанных с иностранной валютой*, в виде:

- положительной (отрицательной) курсовой разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

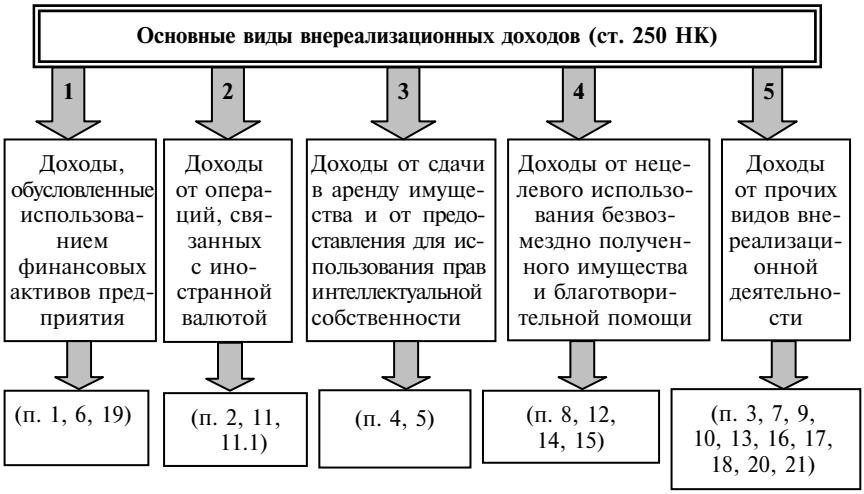


Рис. 8.15. **Классификация внереализационных доходов**

- положительной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ;
- суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований, исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг, имущественных прав), не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

3. *Доходы от сдачи в аренду имущества и от предоставления для использования прав интеллектуальной собственности* (если указанные виды деятельности не осуществляются налогоплательщиком на постоянной основе и такие доходы не определяются им как доходы от реализации):

- от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности и приравненные к ним средства индивидуализации.

4. *Доходы от нецелевого использования безвозмездно полученного имущества и благотворительной помощи* в виде:

- безвозмездно полученного имущества (работ, услуг, имущественных прав). Оценка доходов осуществляется исходя из рыночных цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК, но не ниже ос-

таточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу;

• основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных атомными станциями для повышения их безопасности (не для производственных целей);

• использованных не по целевому назначению имущества (в том числе денежных средств), работ, услуг, которые получены в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), целевых поступлений, целевого финансирования (за исключением бюджетных средств), в отношении нецелевого использования которых применяются нормы бюджетного законодательства РФ; налогоплательщики, получившие имущество в рамках благотворительной деятельности, целевые поступления или целевое финансирование, по окончании налогового периода должны представлять в налоговые органы отчет о целевом использовании полученных средств по форме, утверждаемой Министерством финансов РФ;

• использованных не по целевому назначению организациями, в состав которых входят особо радиационно- и ядерно-опасные производства и объекты, средства, предназначенные для формирования резервов по обеспечению безопасности указанных производств и объектов на всех стадиях их жизненного цикла и развития.

5. *Доходы от прочих видов внереализационной деятельности* в виде:

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

• сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов;

• дохода, распределяемого в пользу налогоплательщика при его участии в простом товариществе;

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

• стоимости полученных материалов или иного имущества при демонтаже или разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации основных средств;

• сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации, если оно осуществлялось с одновременным отказом от возврата стоимости соответствующей части взносов (вкладов) акционерам (участникам) организации;

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

• сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям (за исключением списания обязательств перед владельцами облигаций с ипотечным покрытием);

• стоимости излишков материально-производственных запасов и прочего имущества, выявленных в результате инвентаризации;

• стоимости продукции средств массовой информации и книжной продукции, подлежащей замене при возврате либо при списании такой продукции по основаниям, предусмотренным НК.

Налоговое законодательство также предусматривает достаточно широкий перечень доходов, *не учитываемых при определении налоговой базы* (ст. 251 НК). К ним, в частности, относятся следующие доходы в виде:

- имущества, имущественных прав, работ или услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- имущества, имущественных или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены:
  - — в виде взносов (вкладов) в уставный (складочный) капитал организации, включая доход от превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью (первоначальным размером);
  - — в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли или раздела имущества, находящегося в общей собственности участников договора;
  - — в виде имущества, имущественных прав, которые получены в пределах вклада (взноса) участником (его правопреемником или наследником) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества (товарищества) либо при распределении его имущества между участниками в случае ликвидации;
  - — в виде сумм налога на добавленную стоимость, подлежащих налоговому вычету у принимающей организации при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов;
  - — в виде имущественного взноса Российской Федерации в имущество государственной корпорации или фонда, созданных РФ на основании федерального закона, формирование уставного капитала в которых не предусмотрено;

- средств и иного имущества, которые получены в виде безвозмездной помощи (содействия) РФ в порядке, установленном законодательством;
- основных средств и нематериальных активов, безвозмездно полученных в соответствии с международными договорами РФ, а также в соответствии с законодательством РФ атомными станциями для повышения их безопасности, используемых для производственных целей;
- имущества, полученного государственными и муниципальными учреждениями по решению органов исполнительной власти всех уровней;
- имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и/ или иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому или другому аналогичному договору (за исключением вознаграждения), а также в счет возмещения затрат, произведенных этими поверенными за комитента, принципала и/или иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов этих поверенных в соответствии с условиями заключенных договоров;
- средств или иного имущества, которые получены по договорам кредита или займа (независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам), а также средств или иного имущества, которые получены в счет погашения таких заимствований;
- имущества, полученного российской организацией безвозмездно (если в течение одного года со дня получения это имущество, кроме денежных средств, не передается третьим лицам):
  — от организации (физического лица), если уставный (складочный) капитал получающей стороны более чем на 50% состоит из вклада передающей стороны;
  — от организации, если уставный (складочный) капитал передающей стороны более чем на 50% состоит из вклада получающей стороны;
- сумм процентов, полученных из бюджета (внебюджетных фондов) за несвоевременный возврат излишне уплаченных и/или излишне взысканных налогов и сборов;
- сумм гарантийных взносов в специальные фонды, создаваемые в соответствии с законодательством РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или организации торговли на рынке ценных бумаг;
- стоимости дополнительно полученных организацией-акционером акций, распределенных между акционерами по решению общего собрания пропорционально количеству принадлежащих им акций,

либо разницы между номинальными стоимостями новых и первоначальных акций при увеличении уставного капитала (без изменения доли участия акционера в этом акционерном обществе);

- положительной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов расчетных цен;
- сумм, на которые в отчетном (налоговом) периоде произошло уменьшение уставного (складочного) капитала организации в соответствии с требованиями законодательства РФ;
- стоимости материалов и иного имущества, которые получены при демонтаже, разборке при ликвидации выводимых из эксплуатации объектов, уничтожаемых в соответствии с Конвенцией о запрещении разработки, производства, накопления и применения химического оружия и о его уничтожении;
- стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями мелиоративных и иных объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет средств бюджетов всех уровней;
- имущества и/или имущественных прав, которые получены организациями государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов РФ от операций с материальными ценностями этих запасов и направлены на восстановление и содержание указанных запасов;
- сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов, пеней и штрафов перед бюджетами разных уровней, списанных (уменьшенных) в соответствии с законодательством РФ или по решению Правительства РФ;
- имущества, безвозмездно полученного на ведение уставной деятельности государственными, муниципальными и негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности;
- положительной разницы, полученной при переоценке ценных бумаг по рыночной стоимости;
- сумм восстановленных резервов под обесценение ценных бумаг (за исключением резервов, расходы на создание которых ранее уменьшали налоговую базу);
- средств и иного имущества, которые получены унитарными предприятиями от собственника имущества этого предприятия или уполномоченного им органа;
- имущества, включая денежные средства, и/или имущественных прав, которые получены религиозной организацией в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний и от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения;
- сумм, полученных операторами универсального обслуживания, из резерва универсального обслуживания в соответствии с законодательством РФ в области связи;

- имущества, включая денежные средства, и/или имущественных прав, которые получены ипотечным агентом в связи с его уставной деятельностью;
- имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями, осуществляющими медицинскую деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих это страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий;
- сумм дохода от инвестирования средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, полученных организациями-страховщиками по обязательному пенсионному страхованию;
- капитальных вложений в форме неотделимых улучшений арендованного имущества, произведенных арендатором;
- имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования при условии их целевого использования и ведения раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования; при отсутствии такого учета у налогоплательщика указанные средства рассматриваются как подлежащие налогообложению с даты их получения; к *средствам целевого финансирования*, в частности, относятся:
  - — средства бюджетов всех уровней, государственных внебюджетных фондов, выделяемых бюджетным учреждениям;
  - — средства бюджетов, выделяемых осуществляющим управление многоквартирными домами товариществам собственников жилья, жилищным, жилищно-строительным кооперативам или иным специализированным потребительским кооперативам, управляющим организациям на долевое финансирование проведения капитального ремонта многоквартирных домов в соответствии с ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства»;
  - — гранты, полученные на безвозмездной и безвозвратной основах, на осуществление конкретных программ в области образования, искусства, культуры, охраны здоровья населения, охраны окружающей среды, научных исследований и т.п.;
  - — инвестиции, полученные при проведении инвестиционных конкурсов, на финансирование капитальных вложений производственного назначения от иностранных инвесторов при условии использования их в течение одного календарного года с момента получения;
  - — средства дольщиков и/или инвесторов, аккумулированные на счетах организации-застройщика;

— средства, получаемые медицинскими организациями, за оказание медицинских услуг застрахованным лицам от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование этих лиц;
— страховые взносы банков в фонд страхования вкладов в соответствии с федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках РФ;
— другие поступления;

- целевых поступлений (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров), использованных по назначению, при условии ведения получателями раздельного учета доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений:
  — из бюджета бюджетополучателям;
  — на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и/или физических лиц (например, членские взносы, целевые взносы, средства, полученные в рамках благотворительной деятельности, и ряд других).
  — доходы налогоплательщиков – российских организаторов Олимпийских и Паралимпийских игр, полученные в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, включая доходы от размещения временно свободных денежных средств, эксплуатации олимпийских объектов и другие доходы, при условии их направления на цели деятельности, предусмотренные законодательством РФ, а также их уставными документами (в период с 2008 по 2016 г.).

После определения полученных доходов налогоплательщик уменьшает их на сумму произведенных ***расходов***. Классификация расходов налогоплательщика представлена на рис. 8.16.

Согласно ст. 252 НК расходами признаются *обоснованные и документально подтвержденные затраты*, осуществленные налогоплательщиком. При этом под *обоснованными* понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Следует также учитывать, что расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Если некоторые затраты с равными основаниями могут быть отнесены одновременно к нескольким группам расходов, налогоплательщик вправе самостоятельно определить, к какой именно группе он отнесет такие затраты.

В составе расходов, подлежащих вычету из суммы доходов, наибольший удельный вес приходится на ***расходы, связанные с производством и реализацией.*** Рассмотрим более подробно состав этих расходов по экономически однородным элементам.

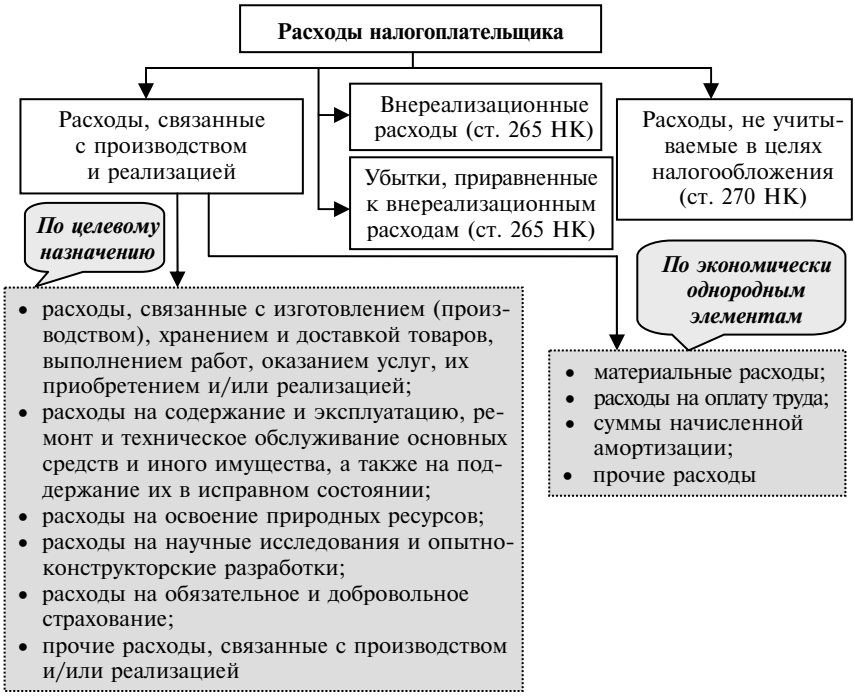


Рис. 8.16. **Классификация расходов налогоплательщика**

I. ***Материальные расходы*** (ст. 254 НК)

К ним, в частности, относятся следующие затраты налогоплательщика:

- на приобретение сырья и/или материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и/или образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при их производстве;
- на приобретение материалов, используемых:
  — для упаковки и иной подготовки произведенных и/или реализуемых товаров, включая предпродажную подготовку;
  — на другие производственные и хозяйственные нужды (проведение испытаний, контроля, содержание, эксплуатацию основных средств и иные подобные цели);
- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других предусмотренных законодательством РФ средств индивидуальной и коллективной защиты, другого имущества, не являющихся амортизируемым имуществом; стоимость такого

имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере ввода его в эксплуатацию;

- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и/или полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходуемых на технологические цели, выработку (в том числе самим налогоплательщиком для производственных нужд) всех видов энергии, отопление зданий, а также расходы на приобретение мощности, расходы на трансформацию и передачу энергии;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями или ИП, а также структурными подразделениями налогоплательщика; к таким работам (услугам) относятся:
  — выполнение отдельных операций по производству продукции, выполнению работ, оказанию услуг, обработке сырья (материалов);
  — контроль за соблюдением установленных технологических процессов;
  — техническое обслуживание основных средств и другие подобные работы;
  — транспортные услуги сторонних организаций, ИП и/или структурных подразделений самого налогоплательщика по перевозкам грузов внутри организации и доставка готовой продукции в соответствии с условиями договоров (контрактов);
- связанные с содержанием и эксплуатацией основных средств и иного имущества природоохранного назначения (в том числе расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и других природоохранных объектов; расходы на захоронение экологически опасных отходов; расходы на приобретение услуг сторонних организаций по приему, хранению и уничтожению экологически опасных отходов, очистке сточных вод, работы, связанные с формированием санитарно-защитных зон; платежи за предельно допустимые выбросы (сбросы) загрязняющих веществ в природную среду и другие аналогичные расходы).

Помимо названных, для целей налогообложения к материальным расходам *приравниваются*:

- расходы на рекультивацию земель и иные природоохранные мероприятия;
- потери от недостачи и/или порчи при хранении и транспортировке материально-производственных запасов в пределах установленных норм естественной убыли;
- технологические потери при производстве и/или транспортировке, обусловленные технологическими особенностями произ-

водственного цикла и/или процесса транспортировки, а также физико-химическими характеристиками применяемого сырья;
- расходы на горно-подготовительные работы при добыче полезных ископаемых, по эксплуатационным вскрышным работам на карьерах и нарезным работам при подземных разработках в пределах горного отвода горнорудных предприятий.

Необходимо также обратить внимание на некоторые *особенности отнесения* отдельных видов *материальных затрат на расходы текущего (отчетного) периода* (табл. 8.16).

Таблица 8.16

Особенности включения затрат в материальные расходы (п. 2—6, 8 ст. 254 НК)

№ п/п	*Вид затрат*	*Особенности отнесения затрат к материальным расходам отчетного периода*
1	2	3
1	Стоимость материально-производственных запасов (МПЗ)	*Определяется исходя из цен их приобретения* (без учета НДС и акцизов, за исключением случаев, предусмотренных НК), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредникам, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением материально-производственных запасов. Сумма материальных расходов текущего месяца *уменьшается* на стоимость остатков МПЗ, переданных в производство, но не использованных в производстве на конец месяца. Оценка таких МПЗ должна соответствовать их оценке при списании
2	Стоимость списываемых на расходы сырья и материалов	При определении размера материальных расходов при списании сырья и материалов, используемых при производстве товаров, выполнении работ, оказании услуг, в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется *один из следующих методов оценки* указанного *сырья и материалов*: по стоимости единицы запасов; по средней стоимости; по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО); по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО)

Окончание табл. 8.16

1	2	3
3	Стоимость возвратной тары[1]	*Исключается* из общей суммы расходов на приобретение МПЗ по цене возможного использования или реализации этой возвратной тары, если ее стоимость включена в цену МПЗ
4	Стоимость невозвратной тары[2] и упаковки	*Включается* в сумму расходов на приобретение МПЗ
5	Стоимость возвратных отходов	Сумма материальных расходов *уменьшается* на стоимость возвратных отходов, под которыми понимаются остатки сырья (материалов), полуфабрикатов, теплоносителей и других видов материальных ресурсов, образовавшиеся в процессе производства товаров (выполнения работ, оказания услуг), частично утратившие потребительские качества исходных ресурсов (химические или физические свойства) и в силу этого используемые с повышенными расходами (пониженным выходом продукции) или не используемые по прямому назначению[2]. Возвратные отходы *оцениваются*: по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если эти отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции); по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону

[1] Отнесение тары к возвратной или невозвратной определяется условиями договора на приобретение МПЗ.

[2] Не относятся к возвратным отходам остатки МПЗ, которые в соответствии с технологическим процессом передаются в другие подразделения в качестве полноценного сырья (материалов) для производства других видов товаров (работ, услуг), а также попутная продукция, получаемая в результате осуществления технологического процесса.

II. ***Расходы на оплату труда налогоплательщика***

В эту группу расходов включаются любые начисления работникам в денежной и/или натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные

поощрительные выплаты, расходы по содержанию работников, предусмотренные законодательством РФ, трудовыми и/или коллективными договорами. Состав и содержание расходов на оплату труда определяется ст. 255 НК, и всю их совокупность условно можно классифицировать по пяти основным группам (рис. 8.17).

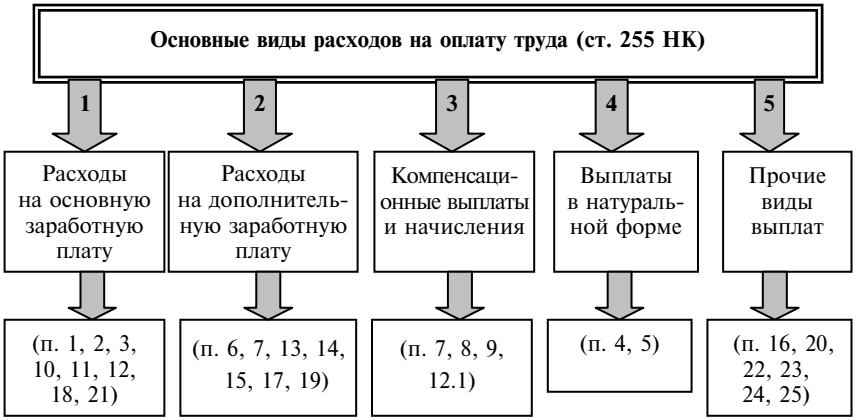


Рис. 8.17. **Классификация расходов на оплату труда**

В соответствии с классификацией, представленной на рис. 8.17, представим развернутый перечень расходов на оплату труда.

1. *Расходы на основную заработную плату* (*за отработанное время*):

- 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;
- начисления стимулирующего характера, в том числе премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и иные подобные показатели;
- начисления стимулирующего и/или компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда (в том числе надбавки за работу в ночное время, в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных и особо вредных условиях труда, за сверхурочную работу и работу в выходные и праздничные дни), производимые в соответствии с законодательством РФ;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности) в соответствии с законодательством РФ;

- надбавки, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе начисления по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в тяжелых природно-климатических условиях;
- надбавки за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в районах европейского Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;
- суммы, начисленные за выполненную работу физическим лицам, привлеченным для работы у налогоплательщика по специальным договорам на предоставление рабочей силы с государственными организациями;
- расходы на оплату труда работников, не состоящих в штате налогоплательщика, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера, в том числе по договорам подряда (за исключением аналогичных договоров, заключенных с ИП).

2. *Расходы на дополнительную заработную плату* (*за неотработанное время*):

- сумма начисленного работникам среднего заработка, сохраняемого на время выполнения ими государственных, общественных обязанностей и в других случаях, предусмотренных законодательством РФ;
- расходы на оплату труда, сохраняемую работникам на время отпуска, предусмотренного законодательством РФ;
- доплата несовершеннолетним за сокращенное рабочее время;
- расходы на оплату перерывов в работе матерей для кормления ребенка;
- расходы на оплату времени, связанного с прохождением медицинских осмотров;
- расходы на оплату труда, сохраняемую в соответствии с законодательством РФ на время учебных отпусков, предоставляемых работникам налогоплательщика, а также расходы на оплату проезда к месту учебы и обратно;
- расходы на оплату труда за время вынужденного прогула или время выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством РФ;
- расходы на доплату до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, установленную законодательством РФ;
- суммы, начисленные в размере тарифной ставки или оклада (при выполнении работ вахтовым методом), предусмотренные коллективными договорами, за дни нахождения в пути от места нахождения организации (пункта сбора) к месту работы и обратно, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям;

- начисления по основному месту работы рабочим, руководителям или специалистам во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации или переподготовки кадров в случаях, предусмотренных законодательством РФ.

3. *Компенсационные выплаты и начисления*:

- фактические расходы на оплату проезда (включая оплату провоза багажа) работников и лиц, находящихся у них на иждивении, к месту использования отпуска на территории РФ и обратно (для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях);
- стоимость проезда и провоза багажа из расчета не более 5 т на семью (по фактическим расходам в пределах установленных тарифов для перевозок железнодорожным транспортом, а в случае отсутствия железной дороги — в размере минимальной стоимости проезда на воздушном транспорте) работнику организации, расположенной в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, и членам его семьи в случае переезда к новому месту жительства в связи с расторжением трудового договора;
- денежные компенсации за неиспользованный отпуск в соответствии с законодательством РФ;
- начисления работникам, высвобождаемым в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, а также сокращением численности или штата работников.

4. *Выплаты в натуральной форме*:

- стоимость бесплатно предоставляемых работникам в соответствии с законодательством РФ коммунальных услуг, питания и продуктов, предоставляемого в установленном порядке бесплатного жилья или сумм денежной компенсации за их непредоставление;
- расходы на приобретение (изготовление) выдаваемых в соответствии с законодательством РФ работникам бесплатно либо продаваемых по пониженным ценам форменной одежды и обмундирования, форменной одежды и обуви (в части стоимости, не компенсируемой работниками), свидетельствующих о принадлежности работника к данной организации и остающихся в их личном постоянном пользовании.

5. *Прочие виды выплат*:

- суммы платежей (взносов) работодателей по договорам обязательного страхования, страховых взносов на накопительную часть трудовой премии, а также по договорам добровольного страхования (договорам негосударственного пенсионного обеспечения), заключенным в пользу работников со страховыми организациями (негосударственными пенсионными фондами (НПФ)), имеющими соответствующие лицензии. В случаях *добровольного страхования* (негосударственного пен-

сионного обеспечения) указанные суммы относятся к расходам на оплату труда по договорам:

В размере, не превышающем 12% от суммы расходов на оплату труда

— *страхования жизни,* если такие договоры заключаются на срок не менее пяти лет с российскими страховыми организациями, имеющими лицензии, и в течение этих пяти лет не предусматривают страховых выплат, в том числе в виде рент и/или аннуитетов (за исключением страховых выплат в случаях смерти и/или причинения вреда здоровью застрахованного лица);

— *негосударственного пенсионного обеспечения* при условии применения пенсионной схемы, предусматривающей учет пенсионных взносов на именных счетах участников НПФ; при этом такие договоры должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на счете участника, но в течение не менее пяти лет или пожизненно;

— *добровольного пенсионного страхования* при достижении участником и/или застрахованным лицом пенсионных оснований, предусмотренных законодательством РФ, дающих право на установление пенсии по государственному пенсионному обеспечению и/или трудовой пенсии, и в течение периода действия пенсионных оснований; при этом такие договоры должны предусматривать выплату пенсий пожизненно;

— *взносы работодателей*, уплачиваемые в соответствии с ФЗ «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений»;

— *добровольного личного страхования работников*, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов застрахованных работников — *в размере, не превышающем 6% суммы расходов на оплату труда*;

— *добровольного личного страхования*, предусматривающим выплаты исключительно в случаях смерти и/или причинения вреда здоровью застрахованного лица — *в размере, не превышающем 15 000 руб. в год в среднем на одного застрахованного работника*;

- расходы на оплату труда работников-доноров за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемые после каждого дня сдачи крови;
- предусмотренные законодательством РФ начисления военнослужащим, проходящим военную службу на государственных унитарных предприятиях и в строительных организациях федеральных органов исполнительной власти, в которых законодательством предусмотрена военная служба, и лицам рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, Государственной противопожарной службы;
- доплаты инвалидам, предусмотренные законодательством РФ;

- расходы в виде отчислений в резерв на предстоящую оплату отпусков работникам и/или в резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение и/или строительство жилого помещения в период с 2009 по 2011 гг. — *в размере, не превышающем 3% суммы расходов на оплату труда*;
- другие виды расходов, произведенных в пользу работника, предусмотренных трудовым и/или коллективным договором (в частности, это могут быть расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, на лечение профессиональных заболеваний).

III. ***Суммы начисленной налогоплательщиком амортизации***

Состав амортизируемого имущества (рис. 8.18) и имущества, не подлежащего амортизации (рис. 8.19), определяется ст. 256 НК.

Рис. 8.18. **Состав и свойства амортизируемого имущества**

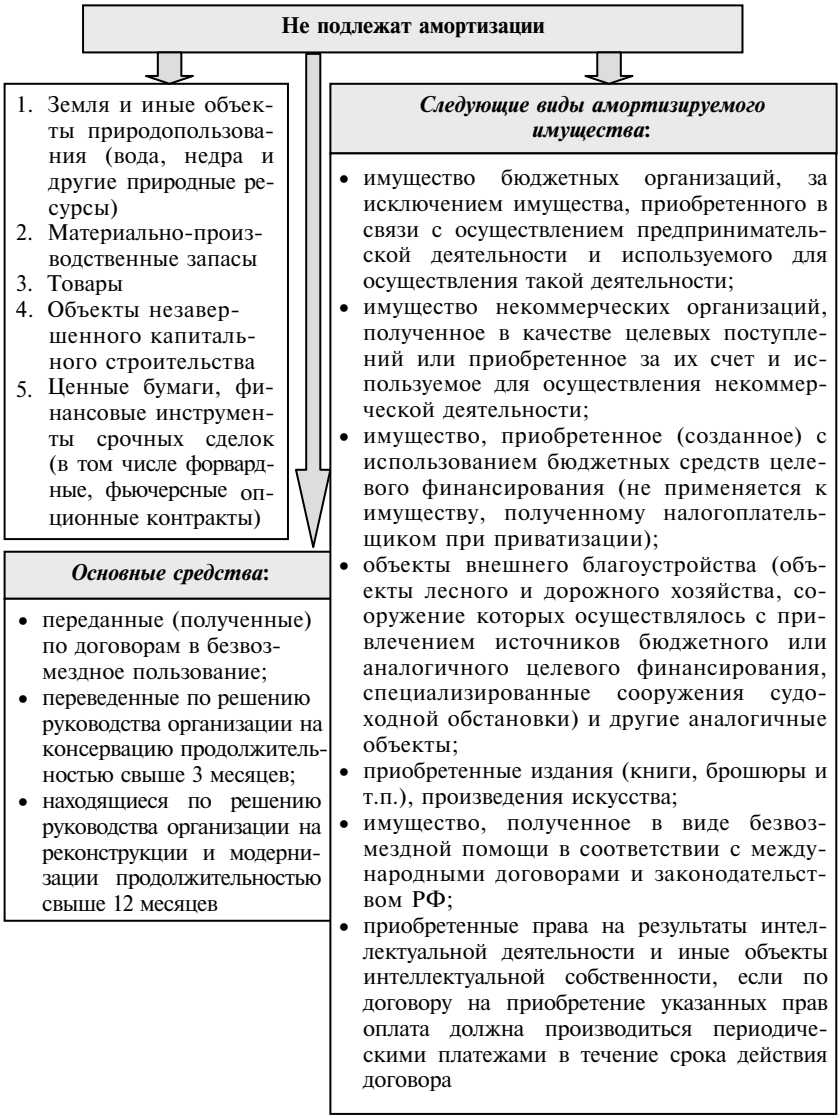


Рис. 8.19. **Состав имущества, не подлежащего амортизации**

Амортизационные отчисления по объектам амортизируемого имущества исчисляются исходя из их стоимости, срока полезного использования (нормы амортизации) и метода начисления

амортизации. Определение стоимости объектов амортизируемого имущества, а также срока их полезного использования осуществляется в соответствии со ст. 257 и 258 НК (табл. 8.17). При этом ***сроком полезного использования*** признается период, в течение которого объект основных средств или нематериальных активов служит для выполнения целей деятельности налогоплательщика.

Начисление амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества осуществляется в соответствии с нормой амортизации, определенной для данного объекта исходя из его срока полезного использования. ***Норма амортизации*** является величиной, обратной сроку полезного использования амортизируемого объекта.

Таблица 8.17

Стоимостная оценка и определение срока полезного использования объектов амортизируемого имущества

Позиция	*Основные средства*	*Нематериальные активы*
1	2	3
Первоначальная стоимость	Определяется как сумма расходов на приобретение ОС (а в случае, если ОС получены налогоплательщиком безвозмездно, — как сумма, в которую оценено такое имущество), сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором они пригодны для использования (за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК). Первоначальная стоимость ОС может изменяться в случаях их достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения, частичной ликвидации и т.п.	Определяется как сумма расходов на приобретение, создание, изготовление НМА (включая материальные расходы, расходы на оплату труда, услуги сторонних организаций, патентные пошлины) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования (за исключением НДС и акцизов, кроме случаев, предусмотренных НК)

Окончание табл. 8.17

1	2	3
Восстановительная стоимость	Определяется как первоначальная стоимость ОС, приобретенных (созданных) до 1 января 2002 г., с учетом проведенных переоценок по состоянию на 1 января 2002 г.	Не определяется
Остаточная стоимость	Определяется как разница между их первоначальной (восстановительной)[1] стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации	Определяется как разница между их первоначальной стоимостью и суммой начисленной за период эксплуатации амортизации
Срок полезного использования	Определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода в эксплуатацию объекта амортизируемого имущества с учетом классификации основных средств по амортизационным группам, утверждаемой Правительством РФ. Налогоплательщик вправе увеличить срок полезного использования объекта ОС после реконструкции, модернизации или технического перевооружения такого объекта	Определяется налогоплательщиком самостоятельно: 1) исходя из срока действия патента, свидетельства и/или из других законодательно установленных ограничений; 2) исходя из срока полезного использования объекта НМА, обусловленного соответствующими договорами Если невозможно определить срок полезного использования объекта НМА, то он составляет 10 лет (но не более срока деятельности налогоплательщика)

[1] Восстановительная стоимость используется при определении остаточной стоимости тех основных средств, которые введены в эксплуатацию до 1 января 2002 г. Результаты переоценки стоимости объектов ОС на рыночную стоимость, проводимой налогоплательщиком в последующих отчетных (налоговых) периодах после 1 января 2002 г., не признаются доходом (расходом), учитываемым для целей налогообложения, и не принимаются при начислении амортизации, учитываемой для целей налогообложения.

Амортизируемое имущество распределяется на 10 амортизационных групп в зависимости от срока его полезного использования (п. 3 ст. 258 НК РФ); классификация представлена в табл. 8.18.

Таблица 8.18

Амортизационные группы

Амортизационная группа	*Основные средства (имущество) со сроком полезного использования*	*$К_{нл}$ (месячная)*	*Метод начисления амортизации* (ст. 259 НК)
Первая	От 1 года до 2 лет	14,3	Амортизация начисляется по выбору налогоплательщика линейным или нелинейным методом
Вторая	Свыше 2 лет до 3 лет	8,8	
Третья	Свыше 3 лет до 5 лет	5,6	
Четвертая	Свыше 5 лет до 7 лет	3,8	
Пятая	Свыше 7 лет до 10 лет	2,7	
Шестая	Свыше 10 лет до 15 лет	1,8	
Седьмая	Свыше 15 лет до 20 лет	1,3	
Восьмая	Свыше 20 лет до 25 лет	1,0	Амортизация по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам начисляется линейным методом
Девятая	Свыше 25 лет до 30 лет	0,8	
Десятая	Свыше 30 лет	0,7	

В качестве дополнения к информации, представленной в табл. 8.28, необходимо отметить следующие моменты.

Во-первых, классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утверждается Правительством РФ.

Во-вторых, для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

В-третьих, имущество, полученное (переданное) в финансовую аренду по договору лизинга, включается в соответствующую амортизационную группу той стороной, у которой оно должно учитываться в соответствии с условиями договора лизинга.

В-четвертых, капитальные вложения в арендованные объекты ОС в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя, амортизируются в следующем порядке:

- капитальные вложения, стоимость которых возмещается арендодателем арендатору, подлежат амортизации у арендодателя начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию, но не ранее месяца, в котором арендодатель произвел возмещение арендатору стоимости указанных капитальных вложений;
- капитальные вложения, стоимость которых не возмещается арендатором арендодателю, подлежат амортизации у аренда-

тора в течение срока действия договора аренды исходя из сумм амортизации, рассчитанных с учетом срока полезного использования арендованных объектов, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором это имущество было введено в эксплуатацию.

В-пятых, организация, приобретающая объекты ОС, бывшие в употреблении (в том числе в виде вклада в уставный капитал или в порядке правопреемства при реорганизации юридических лиц), при применении линейного метода начисления амортизации по этим объектам вправе определять норму амортизации по ним с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Если срок фактического использования данного основного средства у предыдущих собственников окажется равным сроку его полезного использования, определяемому классификацией основных средств или превышающим этот срок, организация вправе самостоятельно определять срок полезного использования этого объекта с учетом требований техники безопасности и других факторов.

В-шестых, по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, относящимся к 8—10-й амортизационным группам, амортизация начисляется отдельно по каждому объекту имущества, даже если по прочим объектам применяется нелинейный метод, и амортизация начисляется по амортизационным группам.

Методы и порядок расчета сумм амортизации определяются ст. 259, 259.1, 259.2 НК. Амортизация начисляется ежемесячно. Начисление начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект амортизируемого имущества был введен в эксплуатацию.

Сумма амортизации для целей налогообложения определяется по выбору налогоплательщика *линейным* или *нелинейным методом* с учетом ограничений, изложенных в табл. 8.18.

Метод начисления амортизации устанавливается налогоплательщиком самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества (за исключением зданий, сооружений и передаточных устройств, относящихся к 8—10-й амортизационным группам) и отражается в учетной политике для целей налогообложения. Изменение метода начисления амортизации допускается с начала очередного налогового периода (календарного года). Но важно иметь в виду, что организация вправе перейти с нелинейного метода на линейный не чаще одного раза в пять лет.

Амортизация начисляется отдельно по каждой амортизационной группе при применении нелинейного метода начисления

амортизации или отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества при применении линейного метода. Особенности линейного и нелинейного методов начисления представлены в табл. 8.19.

Таблица 8.19

Методы начисления амортизации

	Линейный метод (ст.259.1)	*Нелинейный метод (ст. 259.2)*
1	2	3
Сумма начисленной за месяц амортизации (А)	Определяется как произведение *первоначальной* (восстановительной) стоимости ($С_{пер(восст)}$) амортизируемого объекта и нормы амортизации ($К_л$), определенной для данного объекта: $А_л = С_{пер\ (восст)} \cdot К_л$	Определяется для каждой амортизационной группы исходя из произведения *суммарного баланса* ($\sum_{бал}$) соответствующей амортизационной группы на начало месяца и установленной для этой группы нормы амортизации ($К_{нл}$): $А = \sum_{бал} Ч К_{нл} /100$. *Суммарный баланс* ($\sum_{бал}$) определяется для каждой амортизационной группы и рассчитывается как *суммарная остаточная стоимость* всех объектов амортизируемого имущества, отнесенных к данной амортизационной группе. По мере ввода в эксплуатацию новых объектов ОС их первоначальная стоимость увеличивает суммарный баланс соответствующей амортизационной группы. Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на суммы начисленной по этой группе амортизации. При выбытии объектов суммарный баланс соответствующей амортизационной группы уменьшается на остаточную стоимость таких объектов.

Продолжение табл. 8.19

1	2	3
Норма амортизации (ежемесячная, K), %	$K_{л} = \frac{1}{n} \cdot 100\%$, где n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах	Нормы амортизации ($K_{нл}$) установлены для каждой амортизационной группы согласно п. 5 ст. 259.2 НК. Их значения приведены в табл. 8.18.
Прекращение начисления амортизации	С 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости объекта амортизируемого имущества либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества налогоплательщика по любым основаниям (продажа, передача, ликвидация и т.п.).	Если в результате выбытия объекта суммарный баланс соответствующей амортизационной группы был уменьшен до нуля, такая амортизационная группа ликвидируется. Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 тыс. руб. в месяце, следующем за месяцем, когда указанное значение было достигнуто, налогоплательщик вправе ликвидировать эту группу, при этом значение суммарного баланса относится на внереализационные расходы текущего периода.
Применение специальных коэффициентов к норме амортизации ($K_{сп}$)	В некоторых случаях к основной норме амортизации налогоплательщик вправе применять специальные коэффициенты в отношении амортизируемых основных средств согласно ст. 259.3 НК: используемых для работы в условиях агрессивной среды и/или повышенной сменности $K_{сп} \le 2$ (за исключением основных средств, относящихся к 1, 2 и 3-й амортизационным группам); для сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов) $K_{сп} \le 2$; для резидентов промышленно-производственной или туристско-рекреационной особой экономической зоны $K_{сп} \le 2$; являющихся предметом договора финансовой аренды (лизинга) $K_{сп} \le 3$ (за исключением основных средств, относящихся к 1, 2 и 3-й амортизационным группам);	

Окончание табл. 8.19

1	2	3
	используемых только для осуществления научно-технической деятельности $K_{сп} \leq 3$.	
Допускается использование пониженных норм амортизации, но только с начала и в течение всего налогового периода, по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике		

Необходимо также учитывать, что согласно п. 9 ст. 258 НК налогоплательщик имеет право применять и амортизационную премию, т.е. включать в состав расходов отчетного (налогового) периода единовременно на дату начала начисления амортизации (изменения первоначальной стоимости ОС) расходы на капитальные вложения в размере не более 10% (не более 30% — в отношении ОС, относящихся к 3—7-й амортизационным группам) первоначальной стоимости основных средств (кроме ОС, полученных безвозмездно) и/или расходов, понесенных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения и т.п., а затем на оставшиеся 90% (70%) стоимости ОС начислять амортизацию в установленном порядке.

Следует отметить, что в случае реализации ранее чем по истечении пяти лет с момента введения в эксплуатацию основных средств, в отношении которых была применена «амортизационная премия», суммы расходов на капитальные вложения, включенные единовременно на дату начала начисления амортизации в состав расходов очередного отчетного (налогового) периода, подлежат восстановлению и включению в налоговую базу по налогу на прибыль.

Организации, осуществляющие деятельность в области информационных технологий, с 1 января 2007 г. вправе не начислять амортизацию по электронно-вычислительной технике, а затраты по ее приобретению относить к материальным расходам.

IV. ***Прочие расходы***

Состав и содержание прочих расходов определяются ст. 260—264 НК. Прочие расходы, связанные с производством и реализацией продукции, достаточно разнообразны и требуют пристального внимания при их отнесении к расходам, учитываемым для целей налогообложения, как по составу, так и по размеру. По некоторым видам прочих расходов НК предусматривает нормативы (нормы), поэтому фактические затраты по ним для целей налогообложения учитываются только в пределах этих нормативов. Состав прочих расходов и особенности их признания для целей налогообложения представлены в табл. 8.20.

Таблица 8.20

Прочие расходы, связанные с производством и/или реализацией (ст. 260—264 НК)

№ п/п	*Виды прочих расходов*	*Особенности включения в состав расходов*
1	2	3
1	Расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК)	Признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором были осуществлены, в размере фактических затрат
2	Расходы на освоение природных ресурсов — на геологическое изучение недр, разведку полезных ископаемых, проведение работ подготовительного характера (ст. 261 НК)	Включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев либо 5 лет в зависимости от вида расходов, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены данные работы (этапы работ) (кроме расходов, источниками финансирования которых являются средства бюджета и/или государственных внебюджетных фондов)
3	Расходы на научные исследования и/или опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК): расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции; расходы на изобретательство; расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР) расходы на НИОКР в целях создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов, которые не дали положительного результата;	Включаются в состав расходов: равномерно в течение одного года, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором завершены исследования (или этапы); эти же расходы, но не давшие положительного результата, также включаются в состав прочих расходов в течение одного года; в пределах 1,5% доходов (валовой выручки) налогоплательщика

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
4	Расходы (страховые взносы) по всем видам обязательного страхования имущества (ст. 263 НК)	Включаются в состав расходов в пределах страховых тарифов, утвержденных в соответствии с законодательством РФ и требованиями международных конвенций. В случае отсутствия таких тарифов учитываются в размере фактических затрат
	Расходы (страховые взносы) по следующим видам добровольного страхования имущества (ст. 263 НК): средств транспорта (водного, воздушного, наземного, трубопроводного), в том числе арендованного; грузов; основных средств производственного назначения (в том числе арендованных), нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства (в том числе арендованных); рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ; товарно-материальных запасов; урожая сельскохозяйственных культур и животных; иного имущества, используемого налогоплательщиком при осуществлении деятельности, направленной на получение дохода; ответственности за причинение вреда, если такое страхование осуществляется в соответствии с международными требованиями; по другим видам добросовестного имущественного страхования, если в соответствии с законом такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком своей деятельности	Включаются в состав расходов в размере фактических затрат

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
4.1.	Расходы на приобретение права на земельные участки или на заключение договора аренды земельных участков (ст. 264.1)	Включается в состав расходов равномерно в течении срока не менее 5 лет, либо ежегодно в размере не более 30% от налоговой базы предыдущего налогового периода (года)
5	Суммы налогов и сборов, таможенных пошлин и сборов, страховых взносов по обязательному пенсионному, социальному и медицинскому обеспечению, начисленные в установленном законодательством РФ порядке (здесь и далее ст. 264 НК)	За исключением налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду
6	Расходы на сертификацию продукции и услуг	В размере фактических затрат
7	Суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (услуги)	В размере фактических затрат
8	Суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы	В размере фактических затрат
9	Суммы выплаченных подъемных	В пределах законодательно установленных нормативов (норм)
10	Расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на содержание собственной службы безопасности	В размере фактических затрат (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты)
11	Расходы по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала	В размере фактических затрат

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
12	Расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию, включая отчисления в соответствующий резерв	Расходы в размере фактических затрат, отчисления в резерв — не выше предельного размера
13	Расходы на обеспечение нормальных условий труда и мер по технике безопасности, расходы на гражданскую оборону, на лечение профессиональных заболеваний работников, занятых на работах с вредными или тяжелыми условиями труда, расходы по содержанию помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации	В размере фактических затрат
14	Арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество, а также расходы на приобретение имущества, переданного в лизинг. В случае если имущество, полученное по договору лизинга, учитывается у лизингополучателя	В размере фактических затрат Расходами признаются: у лизингополучателя — арендные (лизинговые) платежи за вычетом суммы амортизации по этому имуществу; у лизингодателя — расходы на его приобретение
15	Расходы на содержание служебного транспорта (автомобильного, железнодорожного, воздушного и иных видов транспорта) Расходы на компенсацию за использование личных легковых автомобилей (мотоциклов) для служебных целей	В размере фактических затрат В пределах норм, установленных Правительством РФ

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
	Расходы на командировки, в частности на: оплату проезда; наем жилого помещения; суточные или полевое довольствие; оформление виз, паспортов, аналогичных документов; консульские, аэродромные и иные аналогичные платежи и сборы	В размере фактических затрат. Не учитываются расходы за пользование барами, ресторанами, рекреационно-оздоровительными объектами
17	Расходы на доставку от места жительства (сбора) до места работы и обратно работников организаций, осуществляющих деятельность вахтовым способом или в полевых (экспедиционных) условиях	В размере фактических затрат при условии, что указанные расходы предусмотрены коллективными договорами
18	Расходы на рацион питания экипажей морских, речных и воздушных судов	В пределах норм, утвержденных Правительством РФ
19	Расходы на юридические и информационные услуги	В размере фактических затрат
20	Расходы на консультационные и иные аналогичные услуги	В размере фактических затрат
21	Плата государственному и/или частному нотариусу за нотариальное оформление	В пределах утвержденных тарифов
22	Расходы на аудиторские услуги	В размере фактических затрат
23	Расходы на управление организацией или отдельными ее подразделениями, а также расходы на приобретение услуг по управлению организацией или ее отдельными подразделениями	В размере фактических затрат
24	Расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также публикацию и иное раскрытие другой информации	В размере фактических затрат, если на налогоплательщика законодательно возложена эта обязанность

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
25	Расходы по представлению форм и сведений государственного статистического наблюдения	
26	Расходы на услуги по предоставлению работников (технического и управленческого персонала) сторонними организациями	В размере фактических затрат
27	Представительские расходы, связанные с официальным приемом и/или обслуживанием представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и/или поддержания сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика, независимо от места их проведения	Включаются в состав расходов в размере, не превышающем 4% расходов налогоплательщика на оплату труда за этот отчетный (налоговый) период. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний
28	Расходы на обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, профессиональную подготовку и переподготовку работников налогоплательщика	Включаются при выполнении следующих условий: 1) обучение, подготовка и переподготовка осуществляются на основании договора с российскими (иностранными) образовательными учреждениями, имеющими соответствующую лицензию (статус); 2) обучение, подготовку и переподготовку проходят работники налогоплательщика, заключившие трудовой договор, предусматривающий обязанность физического лица отработать у налогоплательщика не менее одного года

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
		Если указанный трудовой договор был прекращен до истечения одного года с даты начала его действия (за исключением случаев наступления обстоятельств, не зависящих от воли сторон), налогоплательщик обязан включить во внереализационные доходы отчетного (налогового) периода сумму платы за обучение, подготовку или переподготовку этого физического лица, учтенную ранее при исчислении налоговой базы.
29	Расходы на канцелярские товары, на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи, вычислительных центров и банков	В размере фактических затрат
30	Расходы, связанные с приобретением права на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем, а также на их обновление	При приобретении исключительных прав на программы для ЭВМ включаются в размере не менее 20 тыс. руб.
31	Расходы на текущее изучение (исследование) конъюнктуры рынка, сбор информации, непосредственно связанной с производством и реализацией товаров (работ, услуг)	В размере фактических затрат
32	Расходы на рекламу производимых (приобретенных) и/или реализуемых товаров (работ, услуг), деятельности налогоплательщика, товарного знака и знака обслуживания, в частности на: рекламные мероприятия через средства массовой информации (печать,	В размере фактических затрат. Расходы на приобретение (изготовление) призов для победителей розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампа-

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
	радио, телевидение) и телекоммуникационные сети; световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов; участие в выставках, ярмарках, экспозициях, оформление витрин, выставок-продаж, демонстрационных залов, изготовление рекламных брошюр и каталогов	ний, а также расходы на иные (неуказанные) виды рекламы, для целей налогообложения признаются в размере, не превышающем 1% выручки от реализации за этот отчетный (налоговый) период
33	Взносы, вклады и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям	В размере фактических затрат, если их уплата является условием для осуществления деятельности налогоплательщика
34	Взносы, уплачиваемые международным организациям и организациям, предоставляющим платежные системы и электронные системы передачи информации	
35	Расходы по оплате услуг сторонних организаций по содержанию и реализации в законодательно установленном порядке предметов залога и заклада за время их нахождения у залогодержателя	В размере фактических затрат
36	Расходы на содержание вахтовых и временных поселков, включая объекты жилищно-коммунального и социально-бытового назначения, подсобных хозяйств и иных аналогичных служб, в организациях, осуществляющих свою деятельность вахтовым способом или работающих в полевых (экспедиционных) условиях	Включаются в пределах нормативов на содержание аналогичных объектов и служб, утвержденных органами местного самоуправления по месту деятельности налогоплательщика
37	Отчисления предприятий и организаций, эксплуатирующих особо радиационно опасные и ядерно опасные производства и объекты, для формирования резервов по обеспечению их безопасности	Включаются в порядке, установленном Правительством РФ

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
38	Расходы на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов	В размере фактических затрат
39	Расходы некапитального характера, связанные с совершенствованием технологии, организации производства и управления	В размере фактических затрат
40	Расходы на услуги по ведению бухгалтерского учета, оказываемые сторонними организациями или ИП	В размере фактических затрат
41	Периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации	В размере фактических затрат
42	Расходы налогоплательщиков-организаций, использующих труд инвалидов, общественных организаций инвалидов, а также учреждений, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, в виде средств, направленных на осуществление деятельности указанных общественных организаций инвалидов, на формирование резервов предстоящих расходов и на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов, в частности: улучшение условий и охраны труда инвалидов; создание и сохранение рабочих мест для инвалидов; обучение и трудоустройство инвалидов; изготовление и ремонт протезных изделий; приобретение и обслуживание технических средств реабилитации;	Включаются в расходы организаций, использующих труд инвалидов, если от общего числа работников такого налогоплательщика штатные инвалиды составляют не менее 50% и доля расходов на оплату труда инвалидов — не менее 25% общих расходов на оплату труда. Включаются в расходы указанных общественных организаций инвалидов при условии целевого использования полученных средств и представления в налоговые органы по месту своего учета отчета об их целевом использовании. Не включаются в расходы всех перечисленных плательщиков при оказании посреднических услуг, производстве и/или реализа-

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
	санаторно-курортное обслуживание инвалидов и сопровождающих лиц; защита прав и законных интересов инвалидов; мероприятия по интеграции инвалидов в общество; обеспечение инвалидам равных с другими гражданами возможностей и т.п.	цией подакцизных товаров, минерального сырья, полезных ископаемых и иных товаров по перечню, определяемому Правительством РФ
43	Расходы налогоплательщиков-организаций, уставный капитал которых состоит полностью из вклада религиозных организаций, в виде сумм прибыли, полученной от реализации религиозной литературы и предметов религиозного назначения	Включаются при условии перечисления этих сумм на осуществление уставной деятельности указанных религиозных организаций
44	Расходы по договорам гражданско-правового характера (включая договоры подряда), заключенным с ИП, не состоящими в штате организации	В размере фактических затрат
45	Платежи за регистрацию прав на недвижимое имущество и землю и сделок с ними, за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг по оценке имущества, изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости	В размере фактических затрат
46	Расходы налогоплательщиков — сельскохозяйственных организаций на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах	В размере фактических затрат
47	Расходы на замену бракованных, утративших товарный вид в процессе перевозки и/или реализации и недостающих экземпляров периодических печатных изданий в упаковках	В размере фактических затрат, но не более 7% стоимости тиража соответствующего номера этого издания

Продолжение табл. 8.20

1	2	3
48	Потери в виде стоимости бракованной, утратившей товарный вид, а также нереализованной в пределах установленных сроков продукции средств массовой информации и книжной продукции (для периодических печатных изданий — в пределах срока до выхода следующего номера этого издания; для книжной продукции — в пределах 24 месяцев после выхода их в свет; для календарей — до 1 апреля года, к которому они относятся), списываемой налогоплательщиками, осуществляющими ее производство и выпуск, а также расходы на списание и утилизацию такой продукции	В размере фактических затрат, но не более 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции
49	Взносы по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	В размере фактических затрат
50	Отчисления налогоплательщиков на обеспечение предусмотренной законодательством РФ надзорной деятельности специализированных учреждений в целях осуществления контроля за соблюдением такими налогоплательщиками соответствующих требований и условий, а также отчисления в резервы, создаваемые в соответствии с законодательством РФ в области связи	В размере фактических затрат
51	Потери от брака	В размере фактических затрат
52	Расходы работодателя по выплате пособия по временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности работника в соответствии с законодательством РФ	Включаются в части, не покрытой страховыми выплатами, произведенными работникам лицензированными страховыми организациями

Окончание табл. 8.20

1	2	3
53	Платежи (взносы) работодателей по договорам добровольного личного страхования, заключенным с лицензированными страховыми организациями в пользу работников на случай их временной нетрудоспособности вследствие заболевания или травмы (за исключением несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) за первые два дня нетрудоспособности	Включаются, если сумма страховой выплаты по таким договорам не превышает размера пособия по временной нетрудоспособности, определяемого в соответствии с законодательством РФ, при этом сумма этих платежей (взносов) не должна превышать 3% суммы расходов на оплату труда
54	Расходы по содержанию помещений объектов общественного питания, обслуживающих трудовые коллективы (включая суммы начисленной	В размере фактических затрат, если такие расходы не учитываются в порядке, определенном для плательщиков, осуществляющих деятельность, связанную с использованием обслуживающих производств и хозяйств (ст. 275.1 НК)
	амортизации, расходы на проведение ремонта помещений, на освещение, отопление, водоснабжение, электроснабжение, а также на топливо для приготовления пищи)	
55	Другие расходы, связанные с производством и/или реализацией	

Помимо расходов, связанные с производством и реализацией, в числе расходов, подлежащих вычету из суммы доходов, учитываются внереализационные расходы. Состав и содержание ***внереализационных расходов***, к которым относятся обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и/или реализацией, определяется ст. 265 НК. К внереализационным расходам, в частности, относятся следующие *затраты налогоплательщика*.

1. Расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу). Если организация предоставляет на систематической основе за плату во временное пользование и/или временное владение и пользование свое имущество, исключительные права, то расходы, связанные

с этой деятельностью, считаются расходами, связанными с производством и реализацией.

2. Расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе по ценным бумагам и иным обязательствам, выпущенным (эмитированным) налогоплательщиком, а также процентов, уплачиваемых в связи с реструктуризацией задолженности по налогам и сборам. При этом в соответствии со ст. 269 НК под долговыми обязательствами понимаются кредиты, займы, банковские вклады, счета или иные заимствования независимо от формы их оформления. Следует также учитывать, что если у налогоплательщика имеется несколько долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях (одинаковая валюта, сопоставимые сроки и объемы, аналогичные обеспечения), то расходом признаются проценты, начисленные за фактическое время пользования заемными средствами при условии, что размер процентов существенно не отклоняется (не более чем на 20%) от среднего уровня процентов по долговым обязательствам, выданным в том же периоде. При отсутствии долговых обязательств, выданных на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика предельная величина процентов, признаваемых расходом, принимается равной ставке рефинансирования ЦБ РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15% — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

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

4. Расходы, связанные с обслуживанием приобретенных налогоплательщиком ценных бумаг, в том числе оплата услуг реестродержателя, депозитария, и другие аналогичные расходы.

5. Расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей (за исключением ценных бумаг, номинированных в иностранной валюте) и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ.

6. Расходы в виде суммовой разницы, возникающей у налогоплательщика, если сумма возникших обязательств и требований,

исчисленная по установленному соглашением сторон курсу условных денежных единиц на дату реализации (оприходования) товаров (работ, услуг), имущественных прав, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

7. Расходы в виде отрицательной (положительной) разницы, образующейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса ЦБ РФ, установленного на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

8. Расходы налогоплательщика, применяющего метод начисления, на формирование резервов по сомнительным долгам.

9. Расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации[1], а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы.

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

11. Судебные расходы и арбитражные сборы.

12. Затраты на аннулированные производственные заказы, а также на производство, не давшее продукции, на основании актов налогоплательщика, утвержденных руководителем (уполномоченным им лицом), в размере прямых затрат.

13. Расходы по операциям с тарой.

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

15. Расходы в виде сумм налогов, относящихся к поставленным материально-производственным запасам, работам, услугам, если кредиторская задолженность по такой поставке списана в отчетном периоде.

16. Расходы на услуги банков, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа, с установкой и эксплуатацией электронных систем доку-

[1] Суммы недоначисленной амортизации включаются в состав внереализационных расходов только по объектам ОС, по которым применяется линейный метод начисления амортизации.

ментооборота между банком и клиентами, в частности систем «клиент—банк».

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

18. Не подлежащие компенсации из бюджета расходы на проведение работ по мобилизационной подготовке, включая затраты на содержание мощностей и объектов, загруженных (используемых) частично, но необходимых для выполнения мобилизационного плана.

19. Расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок.

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

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

22. Расходы в виде целевых отчислений от лотерей, осуществляемых в соответствии с законодательством РФ.

23. Другие обоснованные расходы.

24. Ряд *убытков*, приравниваемых к внереализационным расходам, в частности:

- в виде убытков прошлых налоговых периодов, выявленных в текущем отчетном (налоговом) периоде;
- суммы безнадежных долгов, а в случае, если налогоплательщик принял решение о создании резерва по сомнительным долгам, суммы безнадежных долгов, не покрытые за счет средств резерва;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;
- расходы в виде документально подтвержденной уполномоченным органом государственной власти недостачи материальных ценностей в производстве и на складах на предприятиях торговли в случае отсутствия виновных лиц, а также убытки от хищений, виновники которых не установлены;

- потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с их предотвращением или ликвидацией последствий;
- убытки по сделке уступки права требования.

НК устанавливает обширный *перечень расходов*, *не учитываемых в целях налогообложения*, осуществление которых должно производиться налогоплательщиком за счет прибыли, остающейся после уплаты налога на прибыль организаций (ст. 270 НК). Не учитываются при определении налоговой базы следующие расходы:

1) все виды нормируемых расходов налогоплательщика в части превышения установленных нормативов (в частности, речь идет о взносах на добровольное страхование, на негосударственное пенсионное обеспечение; о суммах начисленных процентов за пользование заемными средствами; о суммах выплаченных подъемных; о компенсациях за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; о представительских расходах; о стоимости призов, вручаемых в рекламных кампаниях, и т.п.);

2) в виде сумм начисленных налогоплательщиком дивидендов и других сумм прибыли после налогообложения;

3) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет (в государственные внебюджетные фонды), а также штрафов и других санкций, взимаемых государственными организациями, которым законодательством РФ предоставлено право наложения указанных санкций;

4) в виде взноса в уставный (складочный) капитал, вклада в простое товарищество;

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

6) в виде расходов по приобретению и/или созданию амортизируемого имущества, а также расходов, осуществленных в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, технического перевооружения объектов ОС, за исключением 10% (30%) указанных расходов, учитываемых в составе амортизационных отчислений единовременно;

7) в виде имущества (включая денежные средства), переданного комиссионером, агентом и/или иным поверенным в связи с исполнением обязательств по соответствующим договорам, а также в счет оплаты затрат, произведенных указанными лицами за комитента, принципала и/или иного доверителя, если такие затраты не подлежат включению в состав расходов комиссионера, агента и/или иного поверенного в соответствии с условиями заключенных договоров;

8) в виде сумм отчислений в резерв под обесценение вложений в ценные бумаги, создаваемые организациями в соответствии с законодательством РФ, за исключением сумм отчислений в такие резервы, производимых профессиональными участниками рынка ценных бумаг;

9) в виде гарантийных взносов, перечисляемых в специальные фонды, создаваемые в соответствии с требованиями законодательства РФ, предназначенные для снижения рисков неисполнения обязательств по сделкам при осуществлении клиринговой деятельности или деятельности по организации торговли на рынке ценных бумаг;

10) в виде средств или иного имущества (включая долговые ценные бумаги), которые переданы по договорам кредита или займа независимо от формы оформления заимствований, а также в виде средств, которые направлены в погашение таких заимствований;

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

12) в виде сумм добровольных членских взносов (в том числе вступительных) в общественные организации, добровольных взносов участников союзов, ассоциаций, организаций (объединений) на их содержание;

13) в виде стоимости безвозмездно переданного имущества (работ, услуг, имущественных прав) и расходов, связанных с такой передачей;

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

15) в виде отрицательной разницы, образовавшейся в результате переоценки драгоценных камней при изменении в установленном порядке прейскурантов цен;

16) в виде сумм налогов, предъявленных в соответствии с НК налогоплательщиком покупателю (приобретателю) товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК;

17) в виде средств, перечисляемых профсоюзным организациям;

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

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

20) в виде сумм материальной помощи работникам;

21) на оплату дополнительно предоставляемых по коллективному договору (сверх предусмотренных действующим законодательством) отпусков работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

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

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

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

25) на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам продукции подсобных хозяйств для организации общественного питания;

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

27) в виде расходов налогоплательщиков-организаций государственного запаса специального (радиоактивного) сырья и делящихся материалов РФ по операциям с материальными ценностями этого запаса, связанные с восстановлением и содержанием указанного запаса;

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

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

30) в виде сумм налогов, начисленных в бюджеты различных уровней в случае, если такие налоги ранее были включены налогоплательщиком в состав расходов, при списании кредиторской задолженности налогоплательщика по этим налогам в соответствии с законодательством РФ;

31) в виде сумм целевых отчислений, произведенных налогоплательщиком на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности;

32) на осуществление безрезультатных работ по освоению природных ресурсов, если в течение пяти лет до предоставления налогоплательщику прав на пользование участком недр на нем уже осуществлялись аналогичные работы;

33) в виде взносов, вкладов и иных обязательных платежей, уплачиваемых некоммерческим организациям и международным организациям, кроме случаев, когда уплата таких взносов является условием для осуществления деятельности налогоплательщиком и/или условием предоставления международной организацией услуг, необходимых для ведения деятельности налогоплательщиком;

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

35) в виде расходов учредителя доверительного управления, связанных с исполнением договора доверительного управления, если договором доверительного управления предусмотрено, что выгодоприобретателем не является учредитель;

36) в виде расходов, осуществляемых религиозными организациями в связи с совершением религиозных обрядов и церемоний, а также в связи с реализацией религиозной литературы и предметов религиозного назначения;

37) в виде стоимости имущества (работ, услуг), полученного медицинскими организациями от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных мероприятий, а также стоимости имущества, приобретаемого (создаваемого) за счет указанных средств, в том числе при дальнейшей реализации этого имущества;

38) в виде расходов, включая вознаграждение управляющей компании и специализированному депозитарию, произведенных за счет средств организаций, выступающих в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, при инвестировании средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии;

39) в виде сумм, которые направлены организациями, выступающими в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию, на пополнение средств пенсионных накоплений, предназначенных для финансирования накопительной части трудовой пенсии, и которые отражены на пенсионных счетах накопительной части трудовой пенсии;

40) в виде средств пенсионных накоплений для финансирования накопительной части трудовой пенсии, передаваемых в соответствии с законодательством РФ негосударственными пенсионными фондами в Пенсионный фонд РФ и/или другой негосударственный пенсионный фонд, которые выступают в качестве страховщиков по обязательному пенсионному страхованию;

41) понесенные налогоплательщиками — российскими организаторами Олимпийских и Паралимпийских игр, включая расходы, связанные с инженерными изысканиями при строительстве, архитектурно-строительным проектированием, со строительством, с реконструкцией и организацией эксплуатации олимпийских объектов;

42) в виде сумм вознаграждений и иных выплат, осуществляемых членам совета директоров в период 2009—2012 гг.;

43) расходы некоммерческой организации, осуществляющей функции по предоставлению финансовой поддержки на проведение капитального ремонта многоквартирных домов и переселение граждан из аварийного жилищного фонда в соответствии с ФЗ «О Фонде содействия реформированию жилищно-коммунального хозяйства», понесенные в связи с размещением временно свободных денежных средств;

44) в виде выплат потерпевшему, в порядке прямого возмещения убытков в соответствии с законодательством РФ об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств страховщиком, который застраховал гражданскую ответственность потерпевшего;

45) иные расходы, не соответствующие критериям обоснованности и экономической оправданности затрат, а также документально не подтвержденные.

Для исчисления суммы налога на прибыль необходимо точно определить величину облагаемой налогом прибыли или величину налоговой базы. В соответствии со ст. 274 НК ***налоговая база*** по налогу на прибыль организаций представляет собой денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли, определяемой как разница между полученными доходами и принимаемыми к вычету расходами (рис. 8.20).

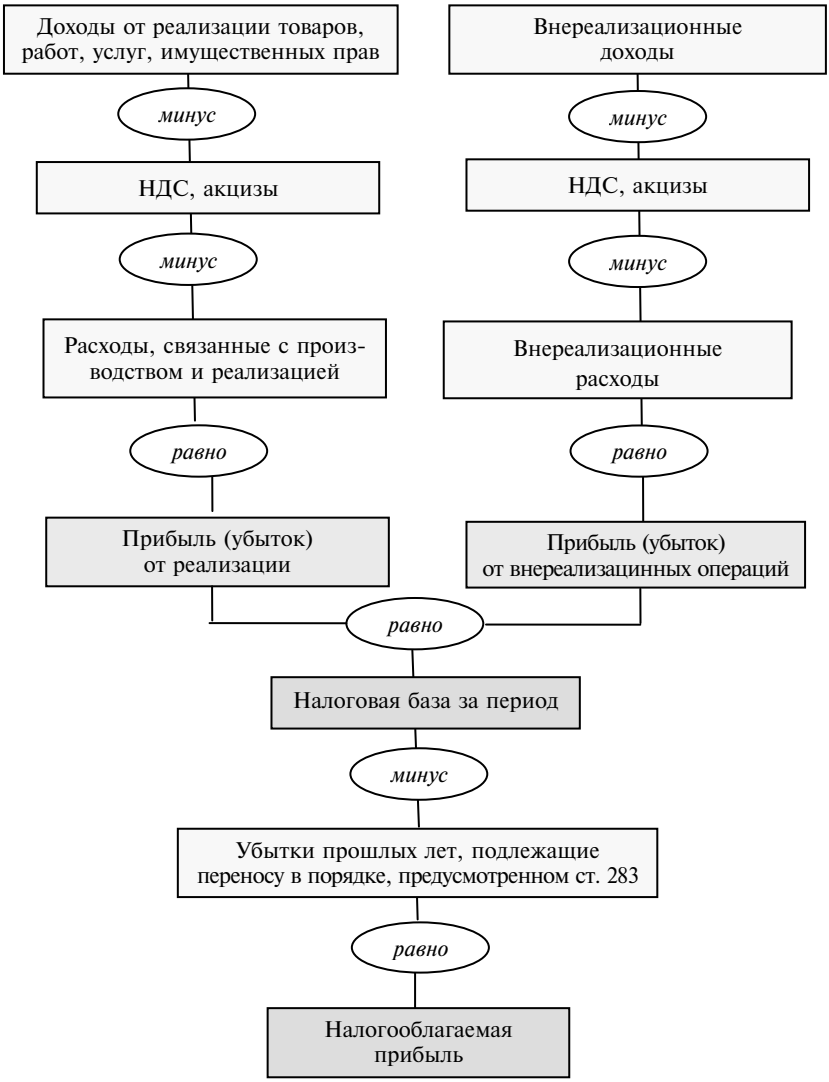


Рис. 8.20. **Формирование налоговой базы по налогу на прибыль**

Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется налогоплательщиком самостоятельно нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом следует учитывать, что налоговая база по прибыли, облагаемой по каждой установленной ставке налогообложения, определяется налогоплательщиком отдельно. Доходы и расходы организа-

ции для целей налогообложения учитываются в денежной форме. Доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки с учетом применения рыночных цен в соответствии с положениями ст. 40 НК. Если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то налоговая база этого периода признается равной нулю. Следует также отметить, что налогоплательщики, применяющие специальные налоговые режимы и/или занимающиеся игорным бизнесом, при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль не учитывают доходы и расходы, относящиеся к таким режимам (игорному бизнесу), и ведут по ним обособленный учет.

НК установлены определенные *особенности формирования доходов и расходов*, а следовательно, и налоговой базы по некоторым видам предпринимательской деятельности:

1) по банкам — ст. 290—292;

2) по страховщикам — ст. 293 и 294;

3) по негосударственным пенсионным фондам — ст. 295 и 296;

4) по профессиональным участникам рынка ценных бумаг — ст. 298 и 299;

5) по операциям с ценными бумагами — ст. 280—282;

6) по операциям с финансовыми инструментами — ст. 301—305.

НК предоставляет право налогоплательщикам осуществлять *перенос полученного убытка на будущее* в течение десяти лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором этот убыток получен (ст. 283 НК). Перенос убытков на будущее означает, что налоговая база текущего налогового периода может быть уменьшена на всю или на часть суммы убытка (убытков), полученных плательщиком в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, то перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены. При этом ранее налоговое законодательство устанавливало ограничения по размеру переносимых убытков в целях учета бюджетных интересов государства: в период 2002—2005 гг. совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не могла превышать 30% налоговой базы, на 2006 г. это ограничение было установлено в размере 50% налоговой базы. Начиная с 2007 г. указанное ограничение отменено.

Налоговые ставки по налогу на прибыль организаций установлены ст. 284 НК. *Основная налоговая ставка* с 1 января 2009 г. *составляет 20%* и не зависит от отраслевой принадлежности налогоплательщика. Налог, исчисленный по этой ставке, зачисляется в федеральный бюджет в размере 2% и в бюджеты субъектов РФ — в размере 18% (законами субъектов РФ ставка 18% может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но при этом не может быть ниже 13,5%). Помимо этого, предусматриваются

специальные ставки налога для отдельных видов дохода (дивиденды, проценты по государственным ценным бумагам, доходы иностранных организаций и т.п.). По таким видам доходов налог на прибыль полностью уплачивается в федеральный бюджет. Ставки налога на прибыль, а также виды дохода (прибыли), по которым они применяются, представлены в табл. 8.21.

Таблица 8.21

Налоговые ставки по налогу на прибыль организаций (ст. 284 НК)

№ п/п	*Вид доходов (прибыли)*	*Ставка налога, %*
1	2	3
1	*Прибыль организаций,* за исключением отдельных видов доходов, указанных ниже	20 (основная)
2	*Доходы иностранных организаций*, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство: по доходам от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств или контейнеров (включая трейлеры и вспомогательное оборудование, необходимое для транспортировки) в связи с осуществлением международных перевозок; по всем остальным доходам	 10 20
3	Доходы, полученные в виде дивидендов: российскими организациями при «стратегическом участии» в деятельности российской или иностранной организации; критерием стратегического участия является непрерывное владение на праве собственности не менее 365 дней вкладом (долей) в уставном (складочном) капитале (фонде) выплачивающей дивиденды организации не менее 50% и при выполнении условия, согласно которому в абсолютном выражении такая доля (сумма депозитарных расписок, дающих право на получение дивидендов) превышает 500 млн. руб.; дополнительным критерием для иностранной организации является не включение государства их постоянного местонахождения в перечень оффшорных зон, утвержденный Минфином РФ; от российских и иностранных организаций российским организациям; от российских организаций иностранным организациям	 0 9 15

Окончание табл. 8.21

1	2	3
4	*Доходы, полученные по операциям с отдельными видами долговых обязательств в виде процентов*:	
	по государственным и муниципальным ценным бумагам (за исключением случаев, указанных ниже, и процентов, полученных российскими организациями по государственным и муниципальным бумагам, размещенным за пределами РФ), условиями выпуска и обращения которых предусмотрено получение дохода в виде процентов, а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным после 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием после 1 января 2007 г.;	15
	по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.;	9
	по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, а также по доходу в виде процентов по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г., эмитированным при осуществлении новации облигаций внутреннего государственного валютного займа серии III, эмитированных в целях урегулирования валютного долга РФ и бывшего СССР	0
5	*Прибыль, полученная Центральным банком РФ*:	
	от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»;	0
	от осуществления деятельности, не связанной с выполнением им функций, предусмотренных ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»	20

Налоговым периодом по налогу на прибыль организаций признается календарный год (ст. 285 НК). При этом предусмотрено два возможных варианта ***отчетных периодов***:

- первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года;
- месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года (для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли).

По итогам отчетного периода уплачиваются авансовые платежи по налогу. Порядок исчисления этих платежей представлен на рис. 8.21. При уплате ежемесячных авансовых платежей налогоплательщики используют одну (право выбора остается за налогоплательщиком) из двух систем их исчисления и уплаты.

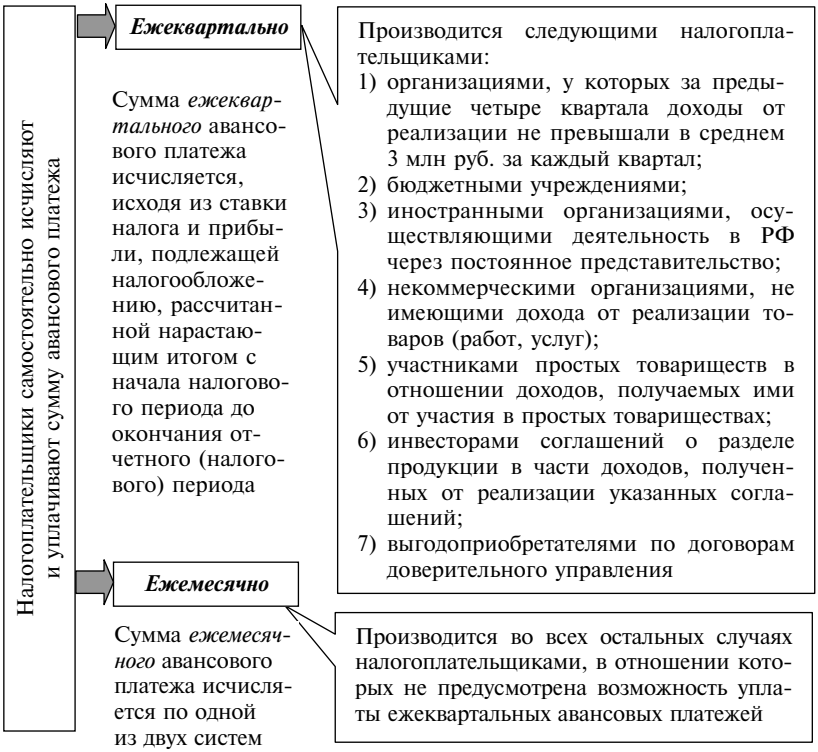


Рис. 8.21. **Порядок исчисления авансовых платежей по налогу**

1. Исходя из ежемесячных сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в предыдущем отчетном периоде. При такой системе

сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате в соответствующем *i*-м квартале — M_i, принимается равной

$$M_1 = M_{4\,(\text{предыдущего года})};\quad M_2 = \frac{1}{3}\cdot \text{К}_1;\quad M_3 = \frac{1}{3}\cdot(\text{П}_{1-2} - \text{К}_1);$$

$$M_4 = \frac{1}{3}\cdot(\text{Д}_{1-3} - \text{П}_{1-2}),$$

где K_1, П_{1-2}, Д_{1-3} — суммы авансовых платежей, исчисленных за три, шесть и девять месяцев текущего налогового периода соответственно.

Если рассчитанная таким образом $M_i \le 0$, указанные платежи в соответствующем квартале не осуществляются

2. Исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца. Для перехода на такую систему уплаты необходимо уведомить налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором происходит переход на эту систему.

Следует заметить, что выбранная система уплаты авансовых платежей не может быть изменена налогоплательщиком в течение налогового периода.

Как уже упоминалось ранее, исчисление налоговой базы по налогу на прибыль производится на основании данных налогового учета. *Налоговый учет* — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК.

Сроки уплаты налога и авансовых платежей представлены в табл. 8.22.

Таблица 8.22

Сроки уплаты налога и авансовых платежей

Основание платежа	*Срок уплаты налога*
1	2
Налог по истечении налогового периода (года)	Не позднее срока подачи деклараций за соответствующий налоговый период, а именно — не позднее 28 марта года, следующего за отчетным

Продолжение табл. 8.22

1	2
Ежеквартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев)	Не позднее срока подачи деклараций за соответствующий отчетный период, а именно не позднее 28 дней после окончания отчетного периода
Ежемесячные авансовые платежи при исчислении по системе их уплаты исходя: 1) из ежемесячных сумм авансовых платежей, подлежащих уплате в предыдущем отчетном периоде; 2) из фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом	1) не позднее 28-го числа текущего месяца; 2) не позднее срока подачи деклараций за соответствующий месяц (за исключением декабря), а именно не позднее 28-го числа месяца, следующего за отчетным
Налоговые агенты, выплачивающие доход налогоплательщику — иностранной организации, не связанной с постоянным представительством в РФ	Не позднее трех дней после каждой выплаты такого дохода
Налоговые агенты, выплачивающие доход налогоплательщику в виде дивидендов, процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	Не позднее 10 дней после каждой выплаты такого дохода
Налогоплательщики — получатели дохода по государственным и муниципальным ценным бумагам, при обращении которых предусмотрено признание дохода в виде процентов, сумм накопленного процентного дохода (накопленного купонного дохода)	Не позднее 10 дней по окончании соответствующего месяца отчетного (налогового) периода, в котором получен такой доход

Целями организации налогового учета являются:

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

Статья 313 НК содержит следующие *общие положения* относительно организации налогового учета.

1. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому.

2. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике, утверждаемой с начала налогового периода приказом (распоряжением) руководителя.

3. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщика обязательные формы документов налогового учета.

4. Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства о налогах и сборах или применяемых методов учета. Решение об изменении методов учета вносится в учетную политику и принимается с начала нового налогового периода, а при изменении законодательства — не ранее момента вступления в действие новых норм законодательства.

5. При начале осуществления новых видов деятельности налогоплательщик обязан определить и отразить в учетной политике принципы и порядок отражения этих видов деятельности.

6. Данные налогового учета должны отражать:

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

7. Подтверждением данных налогового учета должны являться:

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

Аналитические регистры налогового учета — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированных в соответствии с требованиями НК, без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Они предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналити-

ческих данных налогового учета для отражения в расчете налоговой базы. Эти регистры ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинописных носителях. Формы аналитических регистров хотя и составляются налогоплательщиком самостоятельно, но в обязательном порядке должны содержать:

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

Исправление ошибки в регистре должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснования внесенного исправления.

Расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период в соответствии со ст. 315 НК производится налогоплательщиком самостоятельно, исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. При этом такой расчет должен содержать следующие данные:

1) период, за который определяется налоговая база;
2) сумму доходов от реализации, полученных в отчетном (налоговом) периоде;
3) сумму расходов, произведенных в отчетном (налоговом) периоде, уменьшающих сумму доходов;
4) прибыль (убыток) от реализации;
5) сумму внереализационных доходов;
6) сумму внереализационных расходов;
7) прибыль (убыток) от внереализационных операций;
8) итого налоговую базу за отчетный (налоговый) период;
9) исключение из налоговой базы сумм убытка, подлежащих переносу с прошлых периодов.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиками налога на прибыль? Какие организации не являются налогоплательщиками?
2. Что является объектом налогообложения? Каков порядок исчисления налогооблагаемой прибыли?
3. Какие применяются методы определения доходов и расходов налогоплательщика, в чем их отличие?

4. Каков состав доходов, формирующих налоговую базу по налогу на прибыль?
5. Какие доходы, полученные организацией, не учитываются при определении налоговой базы?
6. Какие расходы учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль, какие требования к ним предъявляются?
7. Каков состав расходов, связанных с производством и реализацией?
8. Каковы особенности начисления амортизации для целей налогообложения по налогу на прибыль?
9. Что собой представляют внереализационные доходы и расходы?
10. Какие расходы не уменьшают налогооблагаемую прибыль налогоплательщика?
11. Как осуществляется перенос на будущее убытков налогоплательщика от основной деятельности?
12. Каковы ставки налога на прибыль и в какие уровни бюджета зачисляется налог?
13. Каковы порядок и сроки уплаты в бюджет налога и авансовых платежей?
15. С какой целью введен налоговый учет?

8.6. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) является федеральным налогом и относится к разряду природно-ресурсных платежей, необходимых для реализации воспроизводственной подфункции налогообложения (в рамках его регулирующей функции). Принципы платного природопользования основаны на том, что уровень ресурсных платежей не может быть ниже затрат на воспроизводство природных ресурсов и должен базироваться на рентной концепции их экономической оценки.

Некоторые элементы платности природопользования существовали еще во времена Советского Союза. Однако роль и значение платежей за пользование природными ресурсами в то время были несущественными в связи с их незначительностью и отсутствием у предприятий-плательщиков финансовой самостоятельности.

Принятие в 1992 г. Закона «О недрах» заложило основы платного недропользования в РФ (этим законом были установлены плата за пользование недрами и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы). Таким образом, в период 1992—2001 гг. регулирование вопросов платности использования природных ресурсов осуществлялось в соответствии с законодательством о природопользовании, а не о налогах и сборах (за исключением акцизов на минеральное сырье). При взимании платежей за пользование природными ресурсами не были четко определены, устанавливаясь межведомственными инструкциями, основные элементы налогообложения (в частности, объект обложения, налоговая база, льготы и ряд других). Налоговая ставка регулировалась в лицензионных соглашениях, допускалось внесение налогов в бюджет не только в денежной, но и в натуральной форме. В этой связи в период 1999—2001 гг. после вступления в силу части первой Налогового кодекса РФ взимание платы за пользование недрами и отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, по сути, являлось незаконным, поскольку не соответствовало положениям ст. 17 НК. Поэтому существовала реальная необходимость разработки и включения в Часть вторую Кодекса соответствующих глав, посвященных природноресурсным налоговым платежам.

Налог на добычу полезных ископаемых вступил в действие на территории РФ с 1 января 2002 г. в соответствии с главой 26 НК. Введение НДПИ в систему налогов преследовало цели упрощения, совершенствования и упорядочения комплекса платежей за пользование природными ресурсами, а также усиления их фискального и регулирующего значения. В связи с этим одновременно с началом применения НДПИ в РФ были отменены ранее взимавшиеся в соответствии с Законом РФ «О недрах» плата за пользование недрами, отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, а также уплачиваемые в соответствии с НК акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат.

Основные элементы налога на добычу полезных ископаемых представлены на рис. 8.22.

---

[1] Согласно ст. 17 части первой Налогового кодекса РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда законодательно определены налогоплательщики и основные элементы налогообложения.

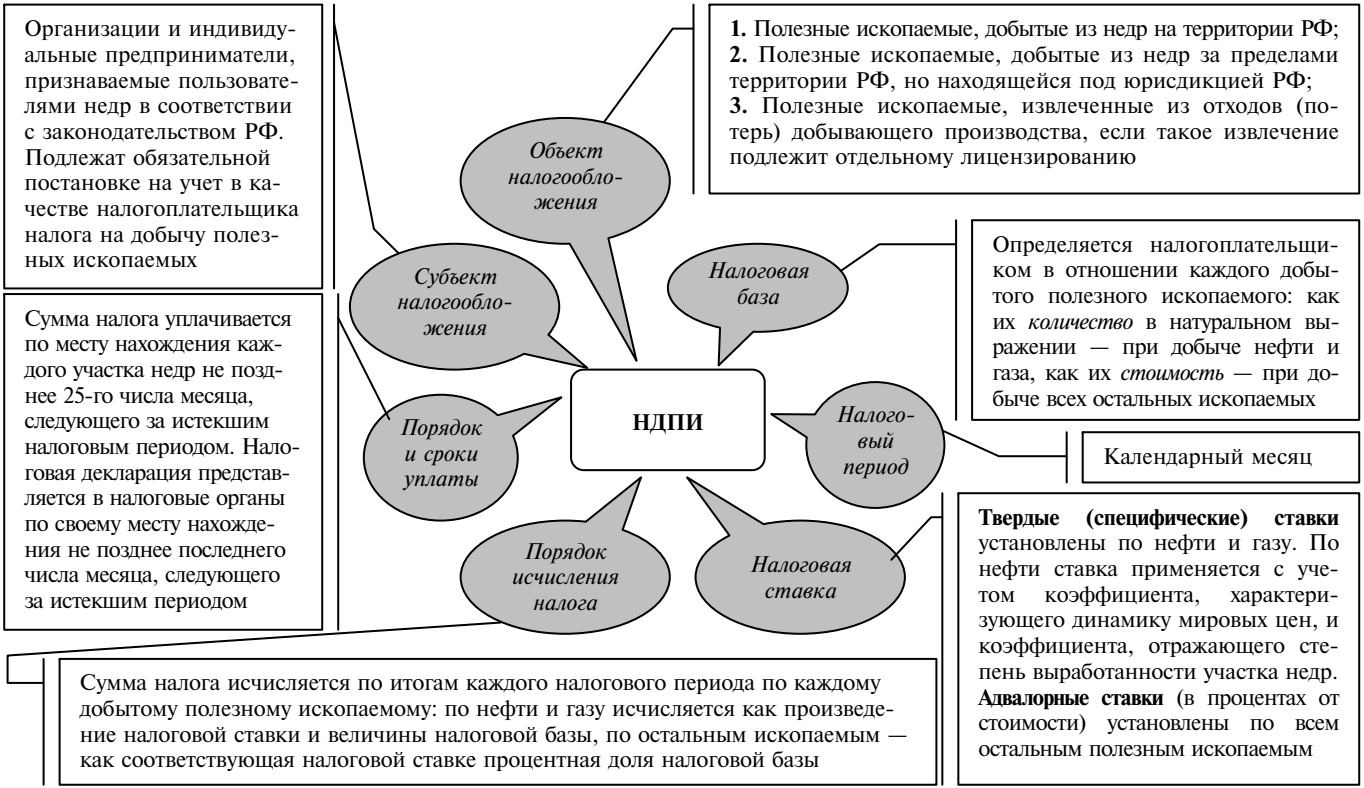


Рис. 8.22. **Основные элементы налога на добычу полезных ископаемых**

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых (ст. 334 НК) являются организации и индивидуальные предприниматели, которые в соответствии с законодательством РФ признаются *пользователями недр*. Согласно Закону РФ «О недрах» статус пользователя недр лицо приобретает с момента государственной регистрации лицензии на право пользования участком недр или вступления в силу соглашения о разделе продукции. Отсутствие лицензии на право пользования недрами означает, что нет и обязанности по уплате налога, поскольку в данном случае не определен налогоплательщик. Однако при установлении факта безлицензионного использования недр для добычи полезных ископаемых с нарушителей взыскивается убыток, причиненный государству в результате самовольного пользования недрами, рассчитанный исходя из ставки налога на добычу полезных ископаемых.

Помимо общих оснований для постановки на учет в налоговом органе, налогоплательщики *подлежат постановке на учет в качестве плательщиков НДПИ* в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр (ст. 335 НК). Особенности постановки на учет в качестве плательщика налога определены приказом МНС РФ от 31 декабря 2003 г. № БГ-3-09/731, согласно которому постановка на учет (снятие с учета) происходит в уведомительном порядке. Лицензирующие органы передают в налоговые органы сведения о предоставлении прав на пользование природными ресурсами, а те в свою очередь направляют налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе.

Постановка на учет может производиться:

- *по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование*, при этом местом нахождения этого участка недр признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр;
- *по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица* только в случае осуществления добычи полезных ископаемых на континентальном шельфе РФ, в ее исключительной экономической зоне, а также за пределами территории РФ, если эти территории находятся под юрисдикцией РФ (либо арендуются у иностранных государств или используются на основании международного договора).

Объектом налогообложения налогом на добычу полезных ископаемых в соответствии со ст. 336 НК признаются *добытые полезные ископаемые* (ДПИ). Более подробная характеристика объекта налогообложения и состав добытых полезных ископаемых, подлежащих налогообложению, представлены на рис. 8.23.

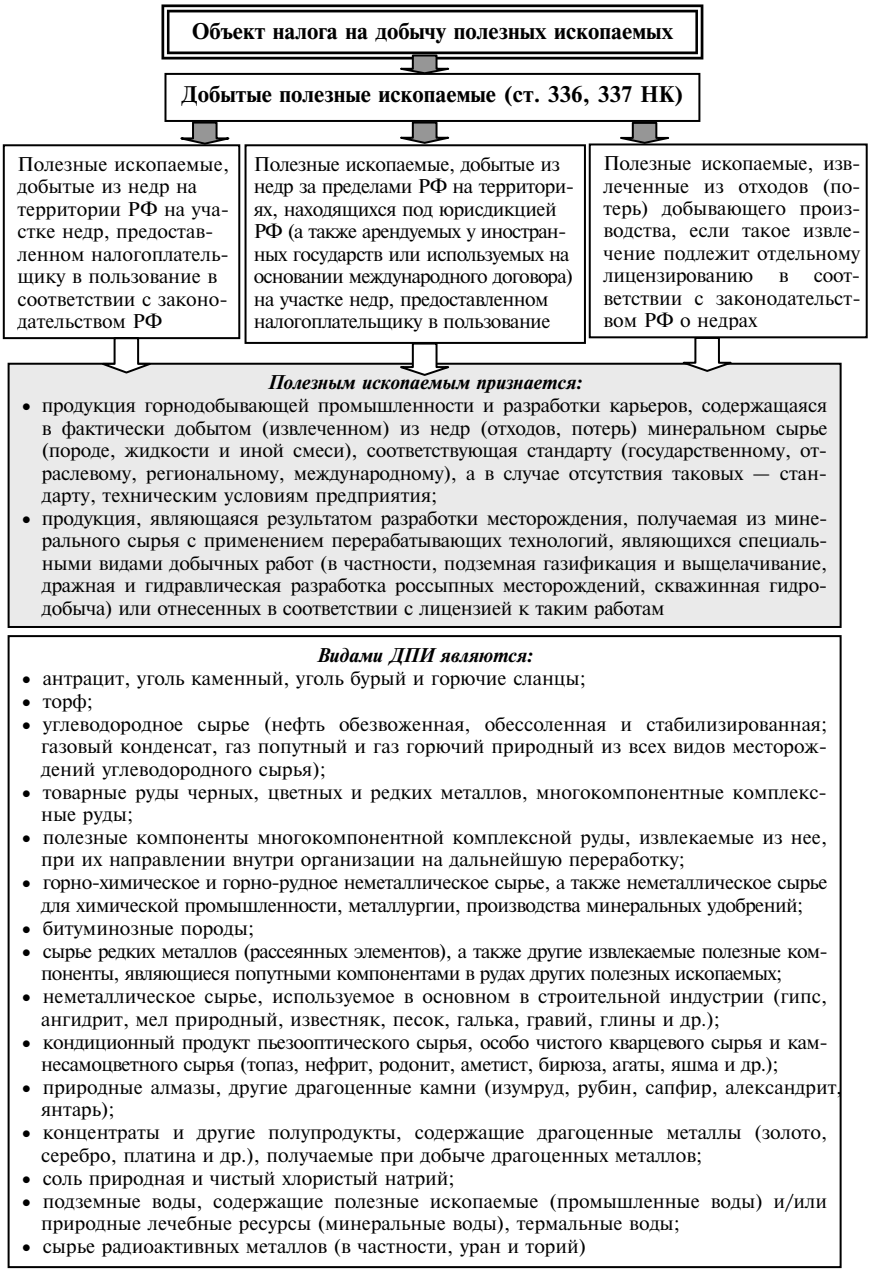


Рис. 8.23. **Объект налога на добычу полезных ископаемых и состав ДПИ**

Необходимо обратить внимание, что налоговым законодательством установлен достаточно большой *перечень полезных ископаемых, добыча которых не облагается налогом*. Так, не признаются объектом налогообложения НДПИ полезные ископаемые:

- общераспространенные и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;
- добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;
- извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горно-добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;
- дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Помимо этого, следует отметить, что *не признается полезным ископаемым* продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности.

Налоговая база по НДПИ согласно ст. 338 НК определяется налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого в зависимости от установленных в отношении этих полезных ископаемых налоговых ставок (табл. 8.23). При этом в отношении ДПИ, для которых установлены различные налоговые ставки или налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Таким образом, при формировании налоговой базы в первую очередь необходимо определить ***количество добытого полезного ископаемого***. Порядок определения количества добытого полезного ископаемого предусмотрен ст. 339 НК. При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого следует иметь в виду:

1) указанное количество определяется налогоплательщиком самостоятельно в единицах массы или объема в зависимости от вида добытого полезного ископаемого; при этом количество добытой нефти определяется в единицах массы нетто[1];

[1] Массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Таблица 8.23

Определение налоговой базы по НДПИ (ст. 338 НК)

Вид полезного ископаемого	*Налоговая база*
Попутный газ и газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная	Определяется как *количество* добытых полезных ископаемых *в натуральном выражении*
Все остальные полезные ископаемые	Определяется как *стоимость* добытых полезных ископаемых, т.е. как произведение количества ДПИ и стоимости единицы добытого полезного ископаемого

2) подлежат учету полезные ископаемые, в отношении которых в налоговом периоде завершен весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождений, по добыче (извлечению) полезных ископаемых из недр (отходов, потерь);

3) в общее количество ДПИ включается также количество полезного ископаемого, содержащегося в минеральном сырье, реализованном и/или использованном на собственные нужды до завершения комплекса технологических операций, предусмотренных техническим проектом разработки месторождений.

НК предусматривает два метода определения количества ДПИ — *прямой и косвенный* (рис. 8.24).

В качестве дополнения к рис. 8.24 следует отметить, что расчетное количество добытых полезных ископаемых, на которое уменьшаются его запасы, определяется по данным учета геолого-маркшейдерской службы на основании соответствующих замеров, а также учета, ведущегося в соответствии с отраслевыми методическими указаниями. В частности, *особый порядок* определения количества ДПИ установлен *по драгоценным металлам*. При извлечении их из месторождений количество ДПИ определяется по данным обязательного учета при добыче, который должен осуществляться в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях. При этом не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества ДПИ, установленного по данным обязательного учета, не включаются. Налоговая база по ним также определяется отдельно.

Порядок оценки ***стоимости добытых полезных ископаемых*** предусмотрен ст. 340 НК. Оценка стоимости ДПИ определяется налогоплательщиком самостоятельно одним из трех возможных способов (рис. 8.25).

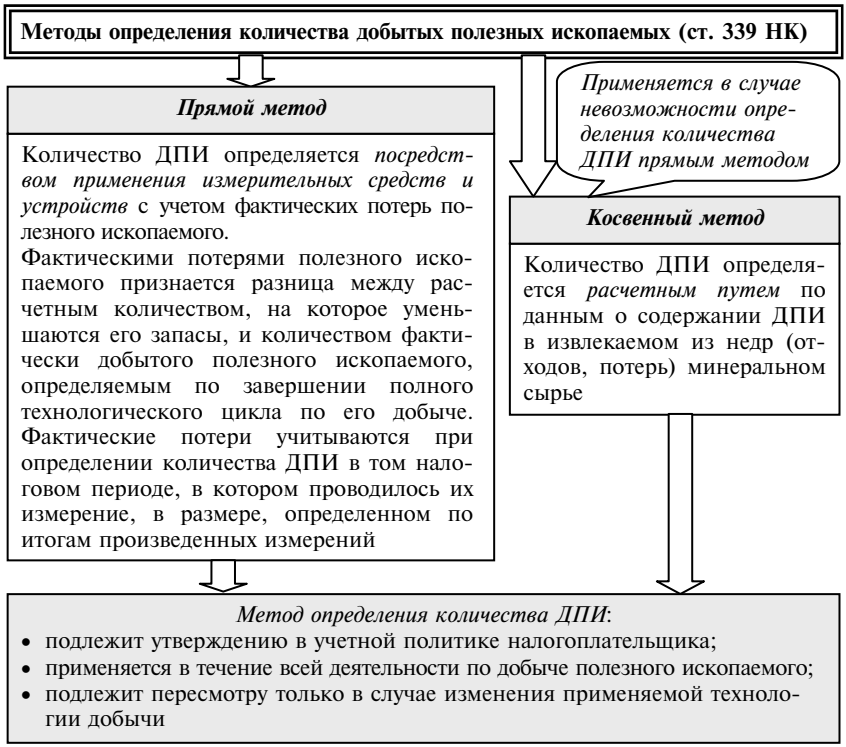
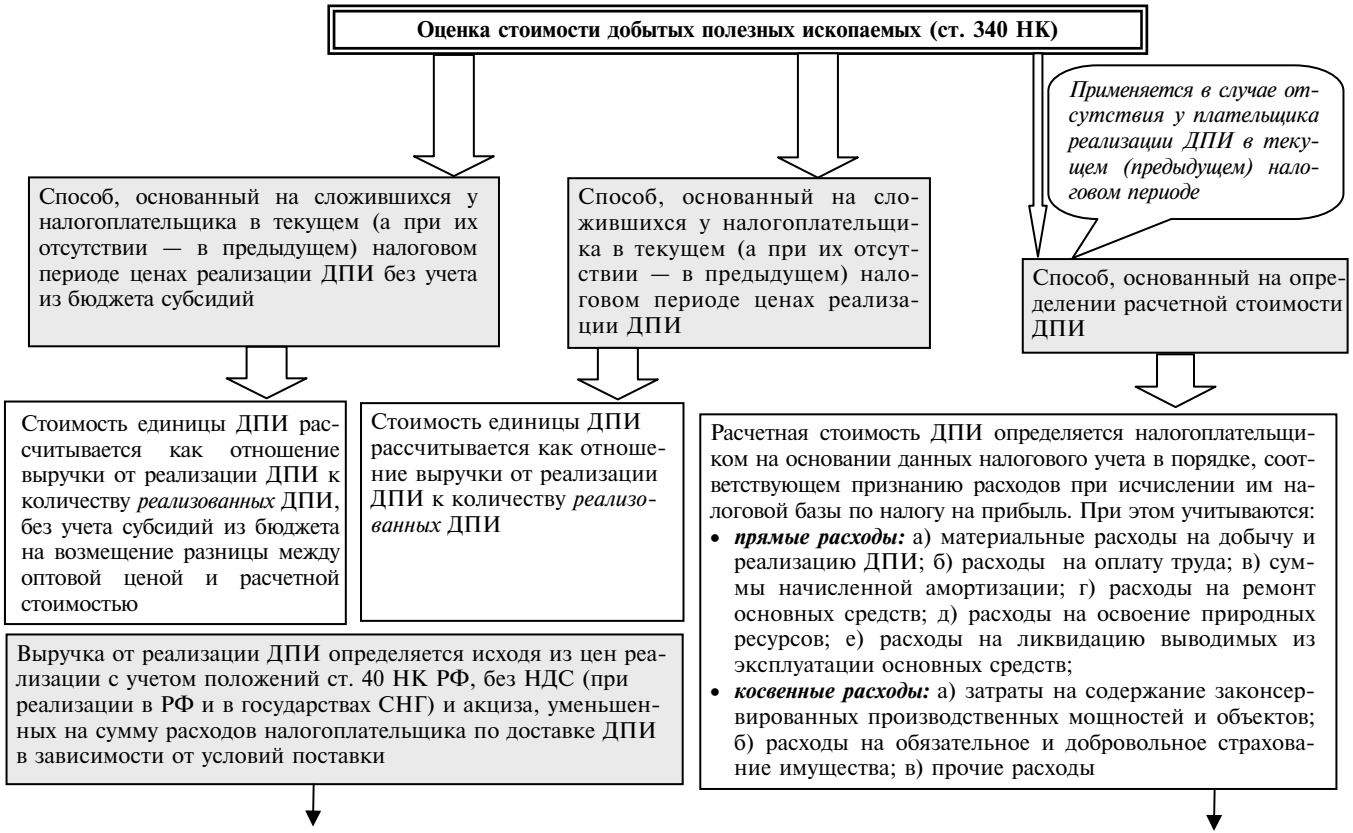


Рис. 8.24. **Методы определения количества добытых полезных ископаемых**

Оценка производится отдельно по каждому виду ДПИ. Если государственные субсидии на возмещение разницы между оптовой ценой реализации и расчетной стоимостью ДПИ отсутствуют, налогоплательщик применяет второй способ оценки (субсидия — это бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на безвозмездной и безвозвратной основе для осуществления определенных целевых расходов на условиях долевого финансирования этих расходов).

В качестве пояснения к рис. 8.25 следует отметить, что, как правило, количество реализованного полезного ископаемого не совпадает с количеством добытого. Это связано с наличием нереализованных остатков ДПИ на начало и конец налогового периода. В связи с этим *для целей налогообложения не имеет значения*:

- когда было добыто полезное ископаемое, реализованное в данном налоговом периоде. Если оно было реализовано, то его цена должна быть учтена при определении выручки в соответствии со ст. 340 НК;


Оценка стоимости добытых полезных ископаемых (ст. 340 НК)
Применяется в случае отсутствия у плательщика реализации ДПИ в текущем (предыдущем) налоговом периоде
Способ, основанный на сложившихся у налогоплательщика в текущем (а при их отсутствии — в предыдущем) налоговом периоде ценах реализации ДПИ без учета из бюджета субсидий
Способ, основанный на сложившихся у налогоплательщика в текущем (а при их отсутствии — в предыдущем) налоговом периоде ценах реализации ДПИ
Способ, основанный на определении расчетной стоимости ДПИ
Стоимость единицы ДПИ рассчитывается как отношение выручки от реализации ДПИ к количеству реализованных ДПИ, без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью
Стоимость единицы ДПИ рассчитывается как отношение выручки от реализации ДПИ к количеству реализованных ДПИ
Выручка от реализации ДПИ определяется исходя из цен реализации с учетом положений ст. 40 НК РФ, без НДС (при реализации в РФ и в государствах СНГ) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке ДПИ в зависимости от условий поставки
Расчетная стоимость ДПИ определяется налогоплательщиком на основании данных налогового учета в порядке, соответствующем признанию расходов при исчислении им налоговой базы по налогу на прибыль. При этом учитываются:
• прямые расходы: а) материальные расходы на добычу и реализацию ДПИ; б) расходы на оплату труда; в) суммы начисленной амортизации; г) расходы на ремонт основных средств; д) расходы на освоение природных ресурсов; е) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;
• косвенные расходы: а) затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов; б) расходы на обязательное и добровольное страхование имущества; в) прочие расходы

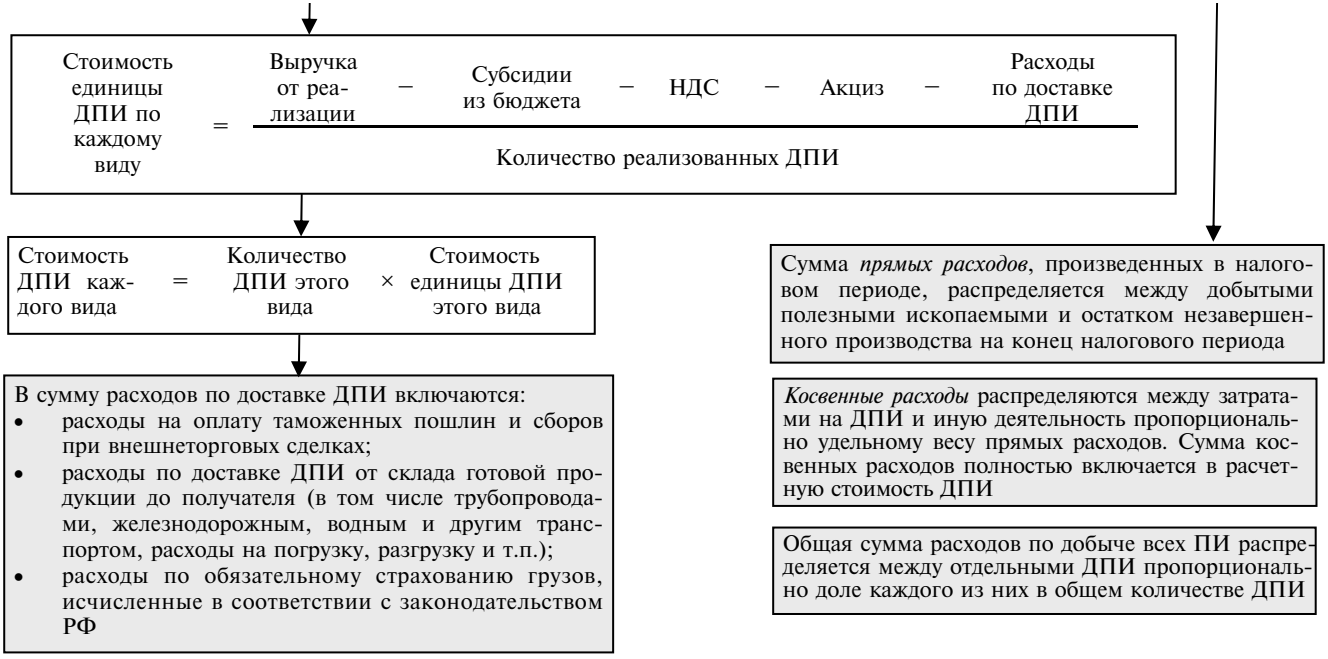


Рис. 8.25. **Оценка стоимости добытых полезных ископаемых**

- было ли реализовано все добытое в налоговом периоде полезное ископаемое, поскольку для расчета налоговой базы берется все количество ДПИ, а не та его часть, которая была реализована.

Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается *календарный месяц* (ст. 341 НК).

Налогообложение ДПИ осуществляется по ***налоговым ставкам***, которые дифференцируются по видам полезных ископаемых (табл. 8.24).

Таблица 8.24

Ставки налога на добычу полезных ископаемых (ст. 342 НК)

Ставка	*Виды добываемых полезных ископаемых*
1	2
0%	1. Полезные ископаемые в части нормативных потерь[1] (нормативными признаются фактические потери полезных ископаемых при добыче, технологически связанные с принятой схемой и технологией разработки месторождения, в пределах нормативов потерь) 2. Подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды), извлечение которых связано с разработкой других полезных ископаемых, а также со строительством и эксплуатацией подземных сооружений.
0 руб.	3. Полезные ископаемые при разработке некондиционных[1] (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов ПИ 4. Полезные ископаемые, остающихся во вскрышных, вмещающих породах, в отвалах или в отходах перерабатывающих производств в связи с отсутствием в РФ промышленной технологии их извлечения, либо добываемые из этих пород (отходов) в пределах нормативов[1] содержания в них полезных ископаемых 5. Минеральные воды, используемые налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации 6. Подземные воды, используемые налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях 7. Нефть на участках недр, расположенных в границах Республики Саха, Иркутской области, Красноярского края до достижения объема добычи нефти 25 млн т, если срок разработки запаса не превышает: 10 лет — для лицензий на право пользования недрами для целей разведки и добычи, 15 лет — для лицензий на право пользования недрами для целей изучения и добычи

Продолжение табл. 8.24

1	2
	8. Нефть на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ, до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн т, если срок разработки запасов участка недр не превышает: 10 лет — для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи, 15 лет — для лицензии на право пользования недрами для изучения и добычи 9. Нефть на участках недр, расположенных в Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн т, если срок разработки запасов участка недр не превышает: 7 лет — для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи, 12 лет — для лицензии на право пользования недрами для изучения и добычи 10. Нефть на участках недр, расположенных на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн т, если срок разработки запасов участка недр не превышает: 7 лет — для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи, 12 лет — для лицензии на право пользования недрами для изучения и добычи 11. Сверхвязкая нефть (вязкостью более 200 мПаЧс (в пластовых условиях) 12. Попутный газ
3,8%	Калийные соли
4,0%	Торф; уголь каменный и бурый, антрацит и горючие сланцы; апатит-нефелиновая, апатитовая и фосфоритовая руды
4,8%	Кондиционные руды черных металлов
5,5%	Сырье радиоактивных металлов; горно-химическое неметаллическое сырье; неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии; соль природная и чистый хлористый натрий; подземные промышленные и термальные воды; нефелины, бокситы
6,0%	Горнорудное неметаллическое сырье; битуминозные породы; концентраты и другие полупродукты, содержащие золото; иные полезные ископаемые, не включенные в другие группировки

Окончание табл. 8.24

1	2
6,5%	Концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (за исключением золота); драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота); кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья
7,5%	Минеральные воды
8,0%	Кондиционные руды цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов); редкие металлы как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других ПИ; многокомпонентные комплексные руды, а также полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды (за исключением драгоценных металлов); природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни
419 руб. за 1 т	Углеводородное сырье: нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;
17,5%	газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья;
147 руб. за 1000 м^3	газ горючий природный (за исключением попутного газа) из всех видов месторождений углеводородного сырья

[1] Соответствующий порядок устанавливается Правительством РФ.

Следует иметь в виду, что налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на эти цели и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, *уплачивают налог с коэффициентом 0,7.*

В целях исключения влияния на доходы бюджета и доходы нефтяных компаний возможного резкого колебания мировых цен на экспортируемую российскую нефть установлен *особый прядок формирования налоговой базы* и *особая налоговая ставка* при добыче нефти из месторождений. Налоговая ставка при добыче нефти составляет 419 руб. за 1 т и применяется с учетом коэффициента, ха-

рактеризующего динамику мировых цен на нефть сорта «Юралс» ($К_ц$), и коэффициента, характеризующего степень выработанности конкретного участка недр ($К_в$), т.е. $419 \cdot К_ц \cdot К_в$.

Коэффициент $К_ц$ ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно с округлением до четвертого знака по следующей формуле:

$$К_ц = \frac{(Ц - 15) \cdot Р}{261},$$

где Ц — средняя цена за налоговый период цена нефти сорта «Юралс» в долларах США за баррель;

15 — базовая цена (необлагаемый минимум) одного барреля нефти в долларах США;

$Р$ — среднее значение за налоговый период курса доллара США к российскому рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, деленное на количество дней торгов в налоговом периоде.

Коэффициент $К_в$ зависит от степени выработанности конкретного участка недр ($С_в$) и рассчитывается с округлением до четвертого знака. Степень выработанности определяется налогоплательщиком самостоятельно на основании данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых за предшествующий календарный год как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) на начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке. При этом коэффициент $К_в$:

- рассчитывается по формуле $К_в = 3{,}8 - 3{,}5 \cdot С_в$, если $0{,}8 \le С_в \le 1$;
- принимается равным 0,3, если $С_в > 1$;
- принимается равным 1 в иных случаях.

Порядок исчисления и сроки уплаты НДПИ определены ст. 343—345 НК. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода (месяца) по каждому добытому полезному ископаемому (табл. 8.25).

Сумма налога уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. По полезным ископаемым, добытым за пределами территории РФ, сумма налога подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства ИП.

По истечении налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых, налогоплательщик обязан представить *налоговую декларацию* в налоговые органы по своему месту нахождения (месту жительства ИП). Представляется налоговая декларация не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Таблица 8.25

Определение суммы налога на добычу полезных ископаемых (ст. 343 НК)

Вид полезного ископаемого	*Сумма налога*
Попутный газ и газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, а также нефть	Исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы
Все остальные полезные ископаемые	Исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы

В заключение хотелось бы отметить, что принятие главы 26 НК поставило и новые проблемы. В частности, как видно из изложенного выше, ставки НДПИ не дифференцированы ни по отдельным месторождениям (богатым или бедным), ни по этапам разработки месторождений полезных ископаемых (начальная стадия, устойчивая, завершающая). Эта дифференциация введена только в отношении нефти. Введение фиксированной ставки налога без такой дифференциации существенно ухудшает общую инвестиционную привлекательность недропользования, повышая пороговое значение рентабельных для разработки запасов. Это приводит к недобору налогов с высокорентабельных инвестиционных проектов в сфере недропользования и к их «перебору», вплоть до невозможности реализации проектов освоения месторождений, расположенных в тяжелых условиях, на поздних стадиях разработки, а также мелких и средних по размеру месторождений. Вследствие отсутствия экономического стимулирования полной выработки месторождений возможно такое негативное явление, как выработка недропользователями лучших месторождений при неполной разработке более труднодоступных ресурсов месторождений, находящихся на поздних стадиях эксплуатации.

Важной является также проблема финансирования геолого-разведочных работ. Отмена отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, имевших целевое назначение, неизменно приводит к снижению уровня геолого-разведочных работ, исчерпанию поисково-разведочного запаса прошлых лет, нарастанию дефицита отдельных видов минерального сырья, отставанию прироста запасов от объемов добычи полезных ископаемых. Таким образом, утрачена возможность с помощью налогового механизма влиять на развитие минерально-сырьевой базы страны. Если в ближайшем будущем не будут предприняты шаги для создания системы государст-

венного финансирования геолого-разведочных работ или для стимулирования добывающих нефть и газ предприятий к осуществлению разведки новых месторождений полезных ископаемых, то разведанные запасы углеводородного сырья критически уменьшатся.

Вопросы для самопроверки

1. С какой целью установлен налог на добычу полезных ископаемых?
2. Какие налоги и платежи заменил налог на добычу полезных ископаемых?
3. Кто является плательщиками НДПИ? Каковы особенности их постановки на налоговый учет?
4. Что является объектом обложения НДПИ?
5. Что признается полезным ископаемым? Назовите виды добытых полезных ископаемых.
6. Как определяется налоговая база по НДПИ?
7. Какие методы используются при определении количества добытых полезных ископаемых?
8. Какие способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых могут быть использованы налогоплательщиками?
9. Какие виды ставок применяются при исчислении налога?
10. Каковы порядок и сроки уплаты НДПИ в бюджет?

8.7. Водный налог

Водный налог является федеральным налогом и наряду с НДПИ относится к разряду *природно-ресурсных платежей*. Поэтому помимо фискальной функции, отвечающей за формирование доходов бюджета, водный налог реализует значимую регулирующую функцию:

1) стимулирует хозяйствующих субъектов к осуществлению рационального и эффективного водопользования, повышая их ответственность за сохранение водных ресурсов страны и поддержание экологического равновесия;

2) имеет воспроизводственное назначение, так как часть собранных средств целевым образом предназначена для осуществления мероприятий по охране и восстановлению водных объектов.

Следует отметить, что российской практике известны различные формы платы за использование водных ресурсов. В Советском Союзе в 1920—1930 гг. взимался водный сбор с единицы орошаемой площади, который был отменен после завершения коллективизации. В период с 1949 по 1956 г. существовала плата за воду, подаваемую оросительными системами. С 1982 по 1998 г. взималась плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных

систем. В 1999 г. после принятия Закона «О плате за пользование водными объектами» от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ в РФ был введен налог за пользование водными объектами, который предусматривал, помимо платы за забор воды из водных объектов, платность и других аспектов водопользования, в частности сброса предприятиями отработанной воды в водные объекты и пользования водными объектами без изъятия воды и сброса сточных вод, существенно расширявший не только состав объектов обложения, но и круг плательщиков.

Начиная с 1 января 2005 г. взимание водного налога в РФ осуществляется в соответствии с главой 25^2 НК. С момента его введения в налогообложении водопользования привнесен ряд изменений, которые можно обобщить следующим образом.

Во-первых, были отменены отдельные налоговые льготы, которые устанавливались законодательными органами субъектов РФ, а также значительно расширен перечень налогоплательщиков. Так, наряду с организациями и индивидуальными предпринимателями плательщиками водного налога стали и физические лица, не являющиеся ИП.

Во-вторых, из объекта налогообложения исключен такой вид водопользования, как сброс сточных вод в водные объекты, что объясняется стремлением исключить ситуацию двойного налогообложения, поскольку за сброс загрязняющих веществ в водные объекты взимается плата за негативное воздействие на окружающую среду.

В-третьих, в целях сохранения поступлений в бюджет от данного налога одновременно увеличены ставки налога за забор воды из водных объектов. Помимо этого, ставки налога теперь установлены НК для всей территории РФ, а законодательные органы субъектов РФ теперь лишены права их регулировать.

В-четвертых, в качестве самостоятельного объекта налогообложения дополнительно выделено использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики.

Основные элементы водного налога представлены на рис. 8.26.

Плательщиками водного налога (ст. 333^8 НК) являются организации и физические лица, которые осуществляют специальное и (или) особое водопользование в соответствии с законодательством РФ.

При этом под *специальным водопользованием* понимается использование физическими и юридическими лицами водных объектов с применением сооружений, технических средств или устройств.

Особое водопользование может осуществляться только для строго определенных целей, а именно для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем, федерального транспорта, а также для государственных и муниципальных нужд.

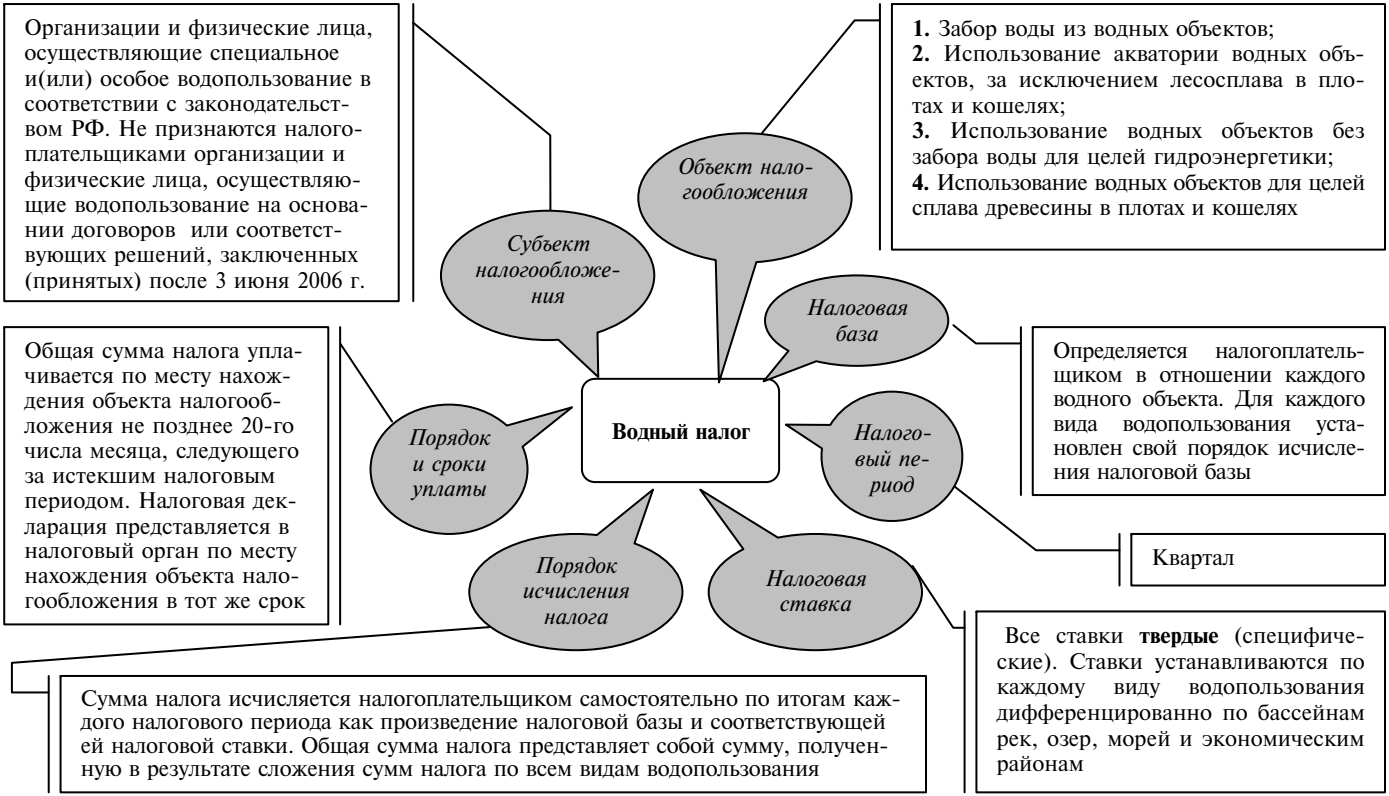


Рис. 8.26. **Основные элементы водного налога**

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 РФ в новой редакции (после 3 июня 2006 г.).

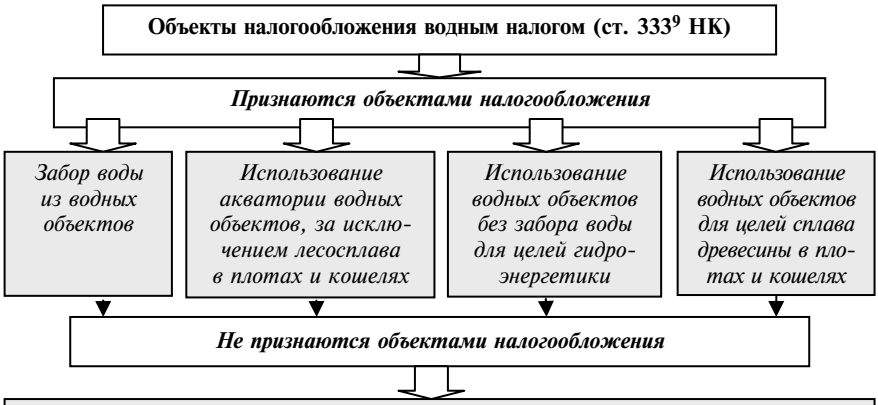
Перечень ***объектов налогообложения*** водным налогом, а также видов водопользования, не признаваемых объектом налогообложения, определен ст. 333^{9} НК (рис. 8.27).

Налоговая база по водному налогу согласно ст. 333^{10} НК по каждому виду водопользования определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта (табл. 8.26). Если в отношении одного водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке.

Таблица 8.26

Определение налоговой базы по водному налогу (ст. 333^{10} НК)

№ п/п	*Объект налогообложения*	*Налоговая база*
1	Забор воды из водных объектов	Определяется *как объем* воды, забранной из водного объекта за налоговый период. При этом объем воды определяется на основании показаний водоизмерительных приборов, а в случае отсутствия таковых — исходя из времени работы и производительности технических средств либо исходя из норм водопотребления
2	Использование акватории водных объектов, за исключением сплава древесины в плотах и кошелях	Определяется *как площадь* предоставленного водного пространства. При этом площадь водного пространства определяется по данным лицензии на водопользование, а в случае отсутствия таких данных в лицензии — по материалам технической и проектной документации
3	Использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики	Определяется *как количество* произведенной за налоговый период электроэнергии
4	Использование водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях	Определяется *как произведение* объема сплавляемой древесины за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100



1. *Забор из подземных водных объектов:*
- воды, содержащей полезные ископаемые и/или природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод

2. *Забор воды из водных объектов:*
- для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- для санитарных, экологических и судоходных попусков;
- для обеспечения работы технологического оборудования морских судов, судов внутреннего и смешанного (река—море) плавания;
- для рыболовства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан

3. *Использование акватории водных объектов:*
- для рыболовства и охоты;
- для воспроизводства водных биологических ресурсов;
- для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;
- для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съемочных работ;
- для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;
- для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей

4. *Использование водных объектов:*
- для обеспечения нужд обороны и безопасности страны;
- для дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений

Рис. 8.27. **Объекты налогообложения водным налогом**

Налоговым периодом по водному налогу признается *квартал* (ст. 333[11] НК).

По водному налогу по каждому из объектов налогообложения в соответствии со ст. 333[11] НК установлены твердые (специфические) ***налоговые ставки***, которые дифференцируются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам (табл. 8.27—8.30).

Таблица 8.27

Ставки водного налога при заборе воды из водных объектов в пределах установленных квартальных (годовых) лимитов водопользования

А. При заборе воды из поверхностных и подземных водных объектов			
Экономический район	*Бассейн реки, озера*	*Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. м³ воды, забранной из водных объектов*	
		поверхностных	*подземных*
1	2	3	4
Северный	Волга	300	384
	Нева	264	348
	Печора	246	300
	Северная Двина	258	312
	Прочие реки и озера	306	378
Северо-Западный	Волга	294	390
	Западная Двина	288	366
	Нева	258	342
	Прочие реки и озера	282	372
Центральный	Волга	288	360
	Днепр	276	342
	Дон	294	384
	Западная Двина	306	354
	Нева	252	306
	Прочие реки и озера	264	336
Волго-Вятский	Волга	282	336
	Северная Двина	252	312
	Прочие реки и озера	270	330
Центрально-Черноземный	Днепр	258	318
	Дон	336	402
	Волга	282	354
	Прочие реки и озера	258	318
Поволжский	Волга	294	348
	Дон	360	420
	Прочие реки и озера	264	342

Окончание табл. 8.27

1	2	3	4
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	576	678
	Прочие реки и озера	282	342
Дальневосточный	Амур	264	336
	Лена	288	342
	Прочие реки и озера	252	306
Калининградская область	Неман	276	324
	Прочие реки и озера	288	336

Б. При заборе воды из территориального моря РФ и внутренних вод

Море	*Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. м³ морской воды*
Балтийское	8,28
Белое	8,40
Баренцево	6,36
Азовское	14,88
Черное	14,88
Каспийское	11,52
Карское	4,80
Лаптевых	4,68
Восточно-Сибирское	4,44
Чукотское	4,32
Берингово	5,28
Охотское	7,68
Японское	8,04
Тихий океан (в пределах территориального моря РФ)	5,64

Примечание. При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов налоговые ставки в части такого превышения применяются в *пятикратном размере* установленных ставок.

Таблица 8.28

Ставки водного налога при использовании акватории водных объектов (за исключением сплава древесины в плотах и кошелях)

Поверхностные водные объекты		*Территориальное море РФ и внутренние морские воды*	
Экономический район	*Налоговая ставка, тыс. руб. в год за 1 км² используемой акватории*	*Море*	*Налоговая ставка, тыс. руб. в год за 1 км² используемой акватории*
Северный	32,16	Балтийское	33,84
Северо-Западный	33,96	Белое	27,72
Центральный	30,84	Баренцево	30,72
Волго-Вятский	29,04	Азовское	44,88
Центрально-Черноземный	30,12	Черное	49,80
Поволжский	30,48	Каспийское	42,24
Северо-Кавказский	34,44	Карское	15,72
Уральский	32,04	Лаптевых	15,12
Западно-Сибирский	30,24	Восточно-Сибирское	15,00
Восточно-Сибирский	28,20	Чукотское	14,04
Дальневосточный	31,32	Берингово	26,16
Калининградская область	30,84	Охотское	35,28
		Японское	38,52
		Тихий океан (в пределах территориального моря РФ)	29,28

Таблица 8.29

Ставки водного налога при использовании водных объектов для целей сплава древесины в плотах и кошелях

Бассейн реки, озера, моря	*Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. м³ сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава*
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 лесосплав в плотах и кошелях	1183,2

Таблица 8.30

Ставки водного налога при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики

Бассейн реки, озера, моря	*Налоговая ставка, руб. за 1 тыс. кВт·ч электроэнергии*
Нева	8,76
Неман	8,76
Реки бассейнов Ладожского и Онежского озер и озера Ильмень	9,00
Прочие реки бассейна Балтийского моря	8,88
Северная Двина	8,76
Прочие реки бассейна Белого моря	9,00
Реки бассейна Баренцева моря	8,76
Амур	9,24
Волга	9,84
Дон	9,72
Енисей	13,70
Кубань	8,88
Лена	13,50
Обь	12,30
Сулак	7,20
Терек	8,40
Урал	8,52
Бассейн озера Байкал и река Ангара	13,20
Реки бассейна Восточно-Сибирского моря	8,52
Реки бассейнов Чукотского и Берингова морей	10,44
Прочие реки и озера	4,80

Следует отметить, что ставка водного налога при заборе воды из любых водных объектов *для водоснабжения населения* устанавливается в размере 70 руб. за 1 тыс. $м^3$ воды, забранной из водного объекта.

Порядок исчисления и сроки уплаты водного налога определены ст. 333^{13}—333^{14} НК. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно по итогам каждого налогового периода как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Общая сумма налога определяется в результате сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов водопользования.

Сумма налога уплачивается по местонахождению объекта налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Сумма водного налога целиком поступает в федеральный бюджет.

В этот же срок налогоплательщик обязан представить *налоговую декларацию* в налоговые органы по местонахождению объекта налогообложения. При этом налогоплательщики, отнесенные к категории

крупнейших, предоставляют налоговые декларации в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков. Налогоплательщики — иностранные лица представляют в этот же срок дополнительно копию налоговой декларации в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего лицензию на водопользование.

Вопросы для самопроверки

1. С какой целью установлен водный налог?
2. Кто является плательщиками водного налога?
3. Каковы объекты обложения водным налогом?
4. Какие виды водопользования не признаются объектами налогообложения?
5. Как определяется налоговая база по разным видам водопользования?
6. Какие ставки применяются при исчислении налога? В зависимости от чего они дифференцируются?
7. Каковы порядок и сроки уплаты водного налога в бюджет?

8.8. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, так же как НДПИ и водный налог, относятся к разряду федеральных природно-ресурсных платежей. В связи с чем, наряду с фискальной функцией сбор выполняет и регулирующую функцию, направленную на стимулирование плательщиков к осуществлению рационального и эффективного использования животного мира, а также сохранение и восстановление среды его обитания.

До 2004 г. взимание платы за пользование объектами животного мира и водными биологическими ресурсами регулировалось законодательством о животном мире (Закон «О животном мире» от 24 апреля 1995 г. № 52-ФЗ), об исключительной экономической зоне и континентальном шельфе РФ.

Данные сборы были введены в действие на территории РФ с 1 января 2004 г. в соответствии с главой 25^1 НК. Их введение в налоговую систему РФ преследовало цели повышения бюджетообразующего значения платежей, связанных с использованием природных ресурсов, а также установления оптимального соотношения между регулирующей (ее стимулирующей и воспроизводственной подфункциями) и фискальной функциями налогообложения.

Основные элементы сбора представлены на рис. 8.28.

Рис. 8.28. **Основные элементы сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов**

Плательщики сборов и ***объекты обложения*** установлены ст. 333^1—333^2 НК (рис. 8.29).

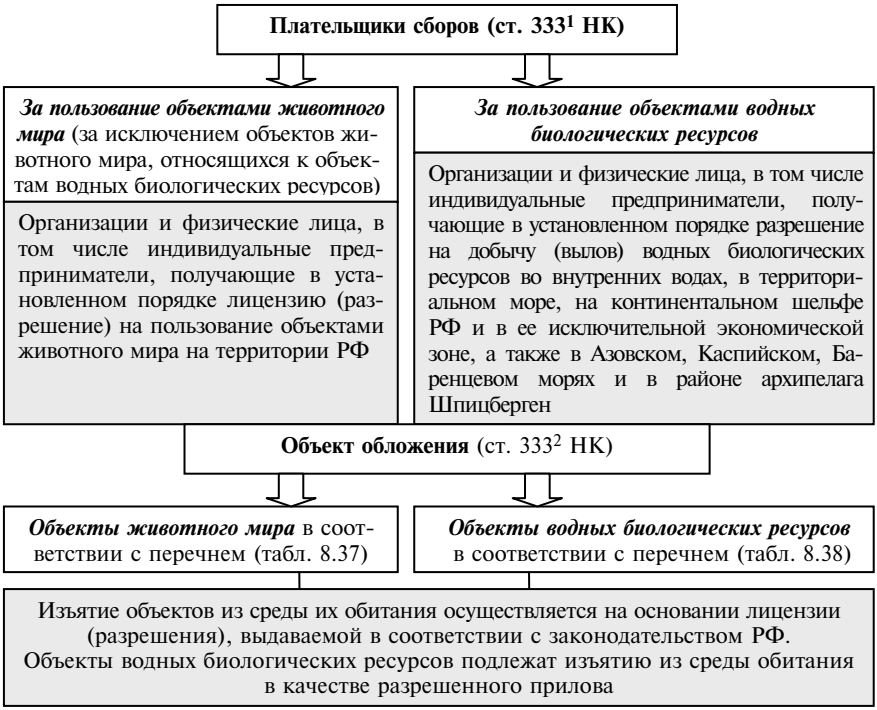


Рис. 8.29. **Плательщики и объект обложения сборами за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов**

Следует иметь в виду, что *не признаются объектами обложения* сбором объекты животного мира и водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения *личных нужд* (в пределах устанавливаемых органами исполнительной власти субъектов РФ по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти лимитов этих нужд):

- представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности;
- лицами, не относящимся к этим народам, но постоянно проживающими в этих местах, для которых охота и рыболовство являются основой существования.

Ставки сборов за каждый объект животного мира и водных биологических ресурсов установлены ст. 333[3] НК (табл. 8.31 и 8.32). При этом ставки сборов по объектам животного мира, являющимся объектами охоты, установлены с учетом потребности финансовых средств на охрану и воспроизводство охотничьих животных.

Таблица 8.31

Ставки сборов за использование объектов животного мира

Наименование объекта животного мира	*Ставка сбора, руб. (за одно животное)*
Овцебык, гибрид зубра с бизоном или домашним скотом	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3 000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6 000
Благородный олень, лось	1 500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, росомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш-крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

Примечание. Ставки сбора за пользование объектами животного мира устанавливаются в размере 50% при изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных, эти цели должны быть подтверждены отметкой в лицензии.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов (за исключением морских млекопитающих) дифференцируются по пяти водным бассейнам. Отдельные ставки сбора установлены также за использование морских млекопитающих.

Таблица 8.32

Ставки сборов за использование объектов водных биологических ресурсов

Наименование объекта водных биологических ресурсов	*Ставка сбора, руб. за 1 т*
1	2
Дальневосточный бассейн (*внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона РФ и континентальный шельф РФ в Чукотском, Восточно-Сибирском, Беринговом, Охотском, Японском морях и Тихом океане*)	
Минтай Охотского моря	3 500
Минтай других районов промысла	2 000
Треска	3 000
Сельдь Берингова моря	400
Сельдь Охотского моря в весеннее-летний период промысла	400
Сельдь других районов и сроков промысла	200
Палтус	3 500
Терпуг	750
Морской окунь	1 500
Угольная	1 500
Тунец	600
Корюшка	200
Сайра	150
Голец	200
Горбуша	3 500
Кета	4 000
Кета амурская осенняя	3 000
Кижуч	4 000
Чавыча	6 000
Нерка	20 000
Сима	6 000
Щипощек	200
Осетровые (сбор взимается в случае разрешенного промысла)	5 500
Камбала, навага, мойва, анчоус, ликоды, макрурусы, сайка, лемонема, бычки, рыбы-собаки, песчанка, акулы, скаты, кефалевые рыбы и пр.	10
Краб камчатский западного побережья Камчатки	35 000
Краб камчатский североохотоморский	35 000
Краб камчатский других районов промысла	35 000

Продолжение табл. 8.32

1	2
Краб синий	35 000
Краб равношипый	20 000
Краб-стригун бэрди охотоморский	35 000
Краб-стригун бэрди других районов промысла	13 000
краб-стригун опилио	35 000
Краб-стригун ангулятус	8 000
Краб-стригун красный	8 000
Краб-стригун веррилла	200
Краб-стригун таннери	200
Краб коуэзи	200
Краб колючий района южных Курильских островов	25 000
Краб колючий других районов промысла	13 000
Краб волосатый четырехугольный района юго-восточного Сахалина и залива Анива зоны Охотского моря и юго-западного Сахалина зоны Японского моря	20 000
Краб волосатый четырехугольный других районов промысла	9 000
Креветка углохвостая	200
Креветка северная	3 000
Креветка северная Берингова моря	200
Креветка травяная	2 600
Креветка гребенчатая	5 000
Другие виды креветок	200
Кальмар	500
Кальмар подзоны Приморья	200
Осьминоги	1 000
Трубач	12 000
Морской гребешок	9 000
Прочие моллюски (мидия, спизула, кообикула и др.)	20
Трепанг	30 000
Кукумария	300
Морской еж серый	6 000
Морской еж черный	2 600
Морской еж прочий (палевый, многоиглый, зеленый и др.)	6 000
Водоросли	10
Прочие водные биологические ресурсы	200

Продолжение табл. 8.32

1	2
Северный бассейн *(Белое море, внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона РФ и континентальный шельф РФ в море Лаптевых, Карском море, а также в Баренцевом море и районе архипелага Шпицберген)*	
Треска	5 000
Пикша	3 500
Атлантический лосось (семга)	7 500
Горбуша	200
Сельдь	400
Сельдь чешско-печорская и беломорская	100
Камбала	200
Палтус черный	7 000
Морской окунь	1 500
Сайда	50
Сиговые	1 800
Ряпушка, корюшка, навага, зубатки	200
Сайка, мойва, пинагор, песчанка европейская, звездчатый скат, полярная акула, манек и пр.	20
Краб камчатский	30 000
Креветка северная	3 000
Креветка шримс-медвежонок	2 000
Креветки другие (эвфаузииды)	20
Морской гребешок	9 000
Прочие моллюски	20
Морской еж зеленый	3 000
Кукумария	300
Водоросли	10
Балтийский бассейн *(внутренние морские воды, территориальное море, исключительная экономическая зона РФ и континентальный шельф РФ в Балтийском море, Вислинском, Куршском и Финском заливах)*	
Салака (сельдь)	20
Шпрот (килька)	20
Атлантический лосось (балтийский лосось)	7500
Треска	2500
Сиг-пыжьян	1500
Камбала-тюрбо	400
Камбала других видов	50
Угорь	10000
Минога	7000
Судак	1500

Продолжение табл. 8.32

1	2
Рыбец (сырть)	1 800
Окунь	400
Ряпушка, лещ, щука, налим, колюшка, плотва, корюшка, ерш, снеток, чехонь, красноперка, густера и пр.	20
Каспийский бассейн (*районы Каспийского моря, в которых РФ осуществляет юрисдикцию в отношении рыболовства*)	
Килька (анчоусовидная, большеглазая, обыкновенная)	20
Сельдь (долгинская, каспийский пузанок, большеглазый пузанок, проходная-черноспинка)	20
Крупный частик (кефаль, атерина, лещ, сазан, сом, густера, щука и пр., за исключением судака и кутума)	150
Судак	1 000
Кутум	1 000
Вобла	200
Осетровые (сбор взимается в случае разрешенного промысла)	5 500
Красноперка линь, окунь, карась, прочие пресноводные в прилове	20
Азово-Черноморский бассейн *(внутренние морские воды и территориальное море, исключительная экономическая зона РФ в Черном море, районы Азовского моря с Таганрогским заливом, в которых РФ осуществляет юрисдикцию в отношении рыболовства)*	
Судак	1 000
Камбала-калкан	2 000
Кефаль всех видов	1 000
Лещ	150
Тарань	150
Хамса	20
Тюлька	20
Шпрот (килька)	20
Рыбец (сырть)	1 800
Барабуля	1 800
Сельдь	450
Пиленгас	450
Осетровые (сбор взимается в случае разрешенного промысла)	5 500
Скат, чехонь, акула-катран, ставрида, атерина, бычки, скафарка, мерланг, прочие	10
Прочие водные биологические ресурсы (моллюски, водоросли)	10

Окончание табл. 8.32

1	2
Внутренние водные объекты *(реки, водохранилища, озера)*	
Осетровые (сбор взимается в случае разрешенного промысла)	5 500
Атлантический лосось (балтийский лосось, семга), чавыча, кета осенняя амурская, кижуч, нельма, таймень, нерка, угорь	5 000
Кета, сима, кумжа	3 000
Балтийский белый хариус, угорь, чир, муксун	2 100
Кунджа, мальма, голец, палия, форель всех видов, ленок, сиг, омуль, пыжьян, пелядь, усач, черноспинка, рыбец (сырть), жерех, хариус, шемая, кутум, сом, минога,	1 200
Белый амур, жерех, толстолобик, сом р. Волги	150
Крупный частик (за исключением судака)	150
Судак	1 000
Рипус, тарань, вобла, ряпушка	80
Артемия	2 000
Гаммарус	1 000
Раки	1 000
Прочие объекты водных биологических ресурсов	20
Наименование объекта водных биологических ресурсов — морского млекопитающего	*Ставка сбора, руб. (за 1 млекопитающее)*
Касатка и другие китообразные (за исключением белухи)	30 000
Белуха	7 000
Тихоокеанский морж	1 500
Котик морской	10
Кольчатая нерпа (акиба)	10
Крылатка	10
Морской заяц (лахтак)	10
Ларга	10
Гренландский тюлень	10
Каспийский тюлень	10
Байкальская нерпа	10

К вышеизложенному необходимо добавить следующее.

1. Ставки сбора за каждый объект животного мира и водных биологических ресурсов устанавливается в размере *0 руб.* в случаях, если пользование такими объектами осуществляется в целях[1]:

[1] Эти цели должны быть подтверждены отметкой в лицензии.

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава этих объектов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства таких объектов, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;
- изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством РФ;
- при рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов;
- при рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

2. Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 15% для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций[1], включенных в перечень, утверждаемый Правительством РФ, а также для российских рыбохозяйственных организаций[2].

3. Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 10% для организаций и ИП, осуществляющих реализацию и/или переработку доставленных на территорию РФ добытых (выловленных) водных биологических ресурсов, при условии предоставления в налоговые органы документов, перечень которых устанавливается Правительством РФ (с 1 января 2009 г.).

Базой обложения сборами за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов является количество объектов обложения. ***Период обложения*** определяется сроком действия лицензии (разрешения).

Порядок исчисления сборов предусмотрен ст. 333[4] НК. Сумма сборов определяется в отношении каждого объекта обложения как

---

[1] Градо- и поселкообразующими российскими рыбохозяйственными организациями признаются организации, которые: 1) имеют численность работников не менее 50% численности населения соответствующего населенного пункта; 2) эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда; 3) зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством РФ; 4) имеют объем реализованной ими рыбной продукции и/или добытых (выловленных) объектов водных биологических ресурсов составляет в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

[2] Рыбохозяйственными организациями признаются организации, которые: 1) осуществляют рыболовство и/или производство рыбной и иной продукции из водных биологических ресурсов (в том числе на арендованных основных средствах); 2) реализуют эту продукцию при условии, что в общем доходе от реализации таких организаций доля дохода от реализации их уловов водных биологических ресурсов и/или произведенной рыбной продукции составляет не менее 70%.

произведение используемого количества объектов животного мира (водных биологических ресурсов) и соответствующей ставки сбора, установленной для этого объекта.

Порядок и сроки уплаты сборов определены ст. 333[5] НК (рис. 8.30).

При этом в соответствии со ст. 333[6] НК органы, выдающие в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира (вылов водных биологических ресурсов), не позднее 5-го числа каждого месяца представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения:

- о выданных лицензиях (разрешениях);
- о сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению);
- о сроках уплаты сбора.

Рис. 8.30. **Порядок и сроки уплаты сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов**

Организации и ИП согласно ст. 333^7 НК также должны представлять в налоговый орган по месту своего учета не позднее 10 дней с даты получения лицензии (разрешения) сведения:

- о полученных лицензиях (разрешения);
- о суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов (суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов — при пользовании объектами водных биологических ресурсов).

Зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям или разрешениям на пользование объектами животного мира осуществляется в общем порядке, установленном по всем налогам и сборам, при условии представления необходимых документов по установленному перечню.

Суммы сборов за пользование объектами животного мира зачисляются в бюджеты субъектов РФ, а суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов — на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения.

Вопросы для самопроверки

1. С какой целью установлены сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?
2. Кто является плательщиками указанных сборов?
3. Каковы объекты обложения и ставки сбора за пользование объектами животного мира?
4. Каковы объекты обложения и ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов? В зависимости от чего дифференцируются ставки?
5. Какие льготы предусмотрены законодательством в сфере использования объектов животного мира и водных биологических ресурсов?
6. Как рассчитываются суммы сборов?
7. Каковы порядок и сроки уплаты в бюджет сумм сборов?

8.9. Государственная пошлина

Государственная пошлина установлена Федеральным законом от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ и кодифицирована в виде главы 25^3 НК, вступившей в действие с 1 января 2005 г.

В соответствии со ст. 333^{16} ***государственная пошлина*** — это федеральный сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при

их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных главой 25^3 НК (кроме действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ).

Можно выделить следующие характерные черты государственной пошлины:

- *обязательный и возмездный характер*, так как она выступает в качестве обязательной компенсации за оказание юридическим и физическим лицам конкретных государственных услуг;
- *определенный регулятивный характер*, так как она выступает в качестве особого инструмента для управления спросом и предложением на государственные услуги;
- *фискальный характер*, так как она обеспечивает бюджетам определенный доход от установления монополии государства на отдельные виды услуг;
- *учитывается в составе налоговых доходов* бюджетов различных уровней.

Таким образом, государственная пошлина имеет индивидуально возмездную природу, ее уплата является основанием для осуществления указанными выше органами и должностными лицами соответствующих юридически значимых действий, в которых нуждаются плательщики пошлины.

Основные элементы государственной пошлины представлены на рис. 8.31.

Плательщиками госпошлины признаются организации и физические лица в случае, если они:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий (выдача документов, их копий, дубликатов приравнивается к юридически значимым действиям);

2) выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты госпошлины.

Объектом обложения госпошлиной является более 100 видов юридически значимых действий, которые разделяются на семь основных групп.

1. Исковые и иные заявления и жалобы, подаваемые в суды общей юрисдикции, арбитражные суды, мировым судьям, в Конституционный Суд РФ и конституционные (уставные) суды субъектов РФ (ст. 333^{20}, 333^{22}, 333^{23} НК).

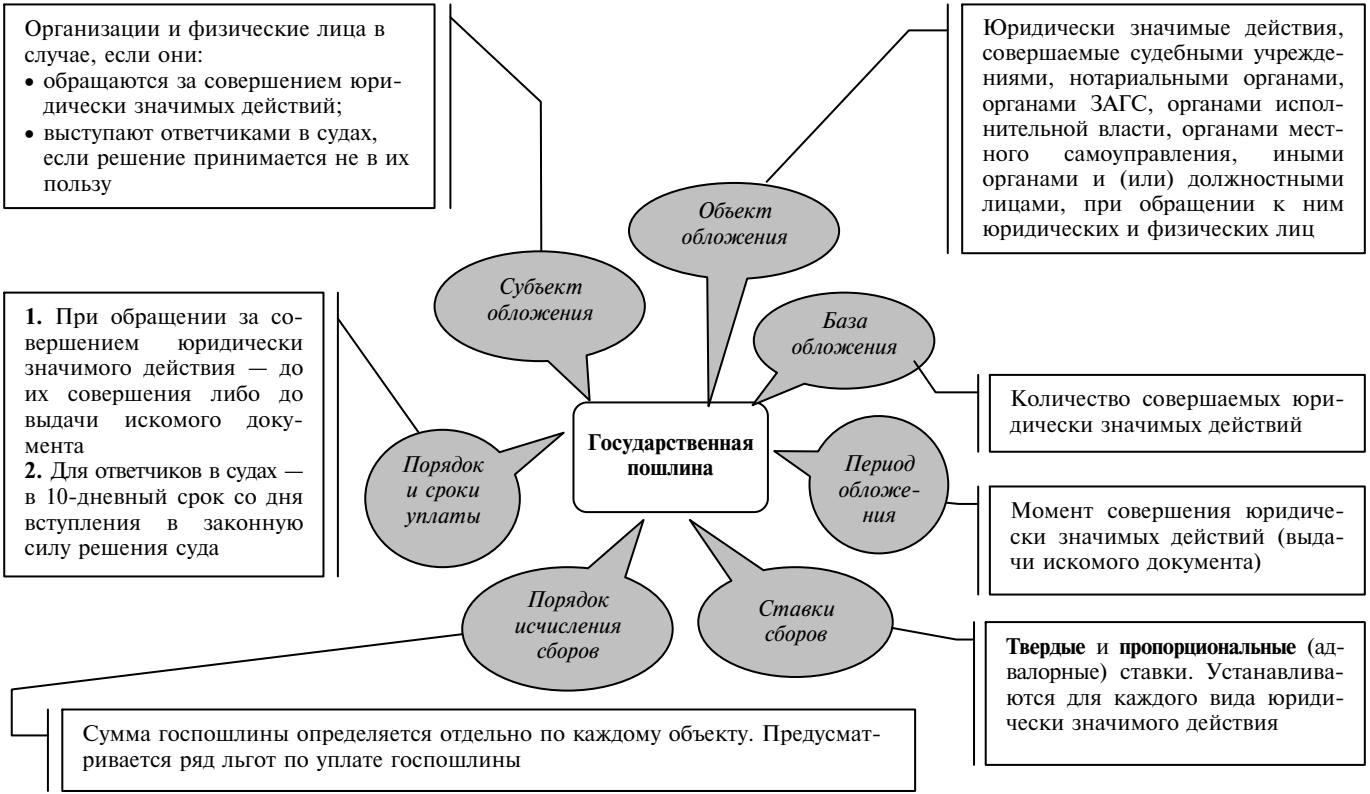


Рис. 8.31. **Основные элементы государственной пошлины**

2. Совершение нотариальных действий нотариусами государственных нотариальных контор и (или) законодательно уполномоченными на то должностными лицами органов исполнительной власти, органов местного самоуправления (ст. 333[24] НК).

3. Государственная регистрация актов гражданского состояния и другие юридически значимые действия, совершаемые органами записи актов гражданского состояния и иными уполномоченными органами (ст. 333[26] НК).

4. Совершение действий, связанных с приобретением гражданства РФ или выхода из гражданства РФ, а также с въездом в РФ и выездом из РФ (ст. 333[28] НК).

5. Совершение действий по официальной регистрации программ для электронных вычислительных машин, баз данных и топологии интегральных микросхем (ст. 333[30] НК).

6. Совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора (ст. 333[31] НК).

7. Осуществление государственной регистрации и прочих юридически значимых действий.

Последняя группа наиболее обширна по своему составу. Полный перечень действий этой группы представлен в ст. 333[33] и 333[34] НК. Однако для составления представлений о широте охвата приведем некоторые виды таких действий. Облагается госпошлиной государственная регистрация: юридического лица, физического лица в качестве ИП, политической партии, средств массовой информации, договоров коммерческой концессии, договоров об ипотеке, договоров о залоге транспортных средств, сервитутов, прав на предприятие как имущественного комплекса, лекарственных средств, транспортных средств, воздушных и морских судов и совершение иных регистрационных действий с ними, выпуска эмиссионных ценных бумаг и иные регистрационные действия.

Кроме того, в составе этой группы облагается госпошлиной и осуществление прочих юридически значимых действий: выдача лицензий на право осуществления лицензируемых видов деятельности, предоставление разрешений на право вывоза культурных ценностей, проставление апостиля, легализация документов, истребование документов, проведение аттестаций, выдача ордера на квартиру, выдача разрешения на распространение наружной рекламы, получение ресурса нумерации оператором связи, право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях юридических лиц и другие действия.

В Налоговом кодексе РФ установлены индивидуальные для каждого вида юридически значимых действий ***размеры (ставки) гос-***

пошлины. При этом используются два основных вида ставок: твердые (специфические) и адвалорные (в процентах).

Наибольшее количество ставок госпошлины представлено именно как *твердые ставки* — в фиксированных суммах в рублях за каждое юридически значимое действие, причем по отдельным группам таких действий предусмотрены исключительно твердые ставки. К таким группам относятся совершение действий органами ЗАГСа, действий, связанных с приобретением гражданства или выхода из него, действий по официальной регистрации программ ЭВМ, действий по осуществлению федерального пробирного надзора, т.е. все виды госпошлины групп 3—6 из представленного выше перечня.

В качестве примера твердых ставок можно привести госпошлину за государственную регистрацию заключения брака, включая выдачу свидетельства, установленную в размере 200 руб.

Значительно меньшее количество ставок представлено как *адвалорные*. Данные ставки в госпошлине встречаются в двух разновидностях — пропорциональные и регрессивно-каскадные.

Адвалорные пропорциональные ставки формулируются в процентах от суммы (сделки, искового заявления и т.д.) с предельным ограничением или без него. В качестве примера такой ставки с предельным ограничением приведем госпошлину за государственную регистрацию договора о залоге транспортных средств, установленную в размер 0,1% суммы договора, но не более 1000 руб. Примером адвалорной пропорциональной ставки без предельного ограничения может служить госпошлина за право вывоза культурных ценностей, которая устанавливается для ценностей, созданных более 50 лет назад, в размере 10% их стоимости, созданных 50 лет назад и менее — в размере 5% их стоимости.

Адвалорные регрессивно-каскадные ставки устанавливаются в процентах от суммы (искового заявления) с делением этой суммы на налоговые разряды с применением для каждого разряда своей ставки, понижающейся при переходе к более высокому разряду. При этом возможно установление предельных ограничений по нижнему и высшему налоговому разряду.

Например, при подаче в арбитражный суд искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, с цены иска уплачивается госпошлина:

- до 50 000 руб. — 4%, но не менее 500 руб.;
- от 50 001 до 100 000 руб. — 2000 руб. плюс 3% суммы, превышающей 50 тыс. руб.;
- от 100 001 до 500 000 руб. — 3500 руб. плюс 2% суммы, превышающей 100 тыс. руб.;
- от 500 001 до 1 000 000 руб. — 11 500 руб. плюс 1% суммы, превышающей 500 тыс. руб.;
- свыше 1 000 000 руб. — 16 500 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 1 млн руб., но не более 100 тыс. руб.

В отдельных случаях предусматривается увеличение ставок в определенных Налоговым кодексом РФ пределах. Так, за нотариальные действия, совершаемые вне помещений государственной нотариальной конторы, органов исполнительной власти органов местного самоуправления, предусмотрено увеличение размера госпошлины в полтора раза. За совершение ускоренной процедуры действий федерального пробирного надзора госпошлина существенно увеличивается: на 200% при выдаче заклейменных изделий, результатов экспертизы или анализа в течение одних суток с момента принятия изделий, на 100% при выдаче заклейменных изделий в течение двух суток. По пробирному надзору установлены также иные основания для увеличения размера госпошлины.

В данном сборе установлено значительное количество ***льгот***. Эти льготы сохранились в госпошлине еще с тех времен, когда она взималась в соответствии с Законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине». Однако принципиальным отличием в вопросе установления льгот по сравнению с ранее существовавшим порядком стало исключение возможности органам субъектов РФ и местного самоуправления вводить дополнительные к федеральному перечню льготы. В главе 25^3 НК такая норма уже предусмотрена. Справедливости ради следует признать, что хотя общее количество льгот при кодификации госпошлины было уменьшено, но все равно их количество остается значительным.

Полный перечень льгот представлен в ст. 333^{35}—333^{39} НК. Не воспроизводя их, представим классификацию льгот по видам (табл. 8.33).

Таблица 8.33

Характеристика льгот по уплате госпошлины

Вид льготы	*Характеристика*
1	2
Отсрочка (рассрочка) платежа	Суды общей юрисдикции, мировые судьи, арбитражные суды и Конституционный Суд РФ, исходя из имущественного положения плательщика, вправе отсрочить или рассрочить уплату госпошлины по ходатайству заинтересованного лица на срок от одного до шести месяцев без начисления процентов
Уменьшение размера государственной пошлины	Суды общей юрисдикции, мировые судьи, арбитражные суды и Конституционный Суд РФ, исходя из имущественного положения плательщика, вправе уменьшить размер госпошлины по рассматриваемым ими делами

Окончание табл. 8.33

1	2
Полное освобождение от уплаты государственной пошлины	**1.** Устанавливается НК по отдельным видам юридически значимых действий для всех категорий физических лиц и организаций. *Пример:* за вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения; за государственную регистрацию арестов недвижимого имущества. **2.** Устанавливается НК по отдельным видам юридически значимых действий для отдельных категорий физических лиц и организаций. *Пример:* суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд РФ; физические лица — авторы культурных ценностей — за право вывоза ими культурных ценностей. **3.** Устанавливается НК по отдельным видам юридически значимых действий для всех категорий лиц, совершаемых отдельными органами (должностными лицами). *Пример:* по жалобам на определения суда, рассматриваемым исключительно в судах общей юрисдикции, освобождаются любые организации и физические лица
Частичное освобождение от уплаты государственной пошлины	Устанавливается НК по отдельным видам юридически значимых действий для отдельных категорий физических лиц и организаций. *Пример:* инвалиды I и II групп — на 50% по всем видам нотариальных действий

Порядок и сроки уплаты госпошлины определяются характером совершаемых юридически значимых действий.

Госпошлина уплачивается *после совершения* таких действий только в одном случае, когда организации и физические лица выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение принято не в их пользу и истец освобождается от ее уплаты. В этом случае плательщики уплачивают госпошлину в 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда.

Во всех остальных случаях госпошлина уплачивается *до совершения* юридически значимых действий: до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы, до совершения нотариальных действий, до выдачи документов, их копий и дубликатов, до проставления апостиля.

Госпошлина уплачивается плательщиком, если иное не установлено Налоговым кодексом РФ. В случае если за совершением действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих право на льготы, госпошлина уплачивается плательщиками в равных долях. В случае, если среди таких лиц одно лицо (несколько лиц) освобождено от уплаты госпошлины, размер ее уменьшается пропорционально количеству лиц, освобожденных от уплаты. При этом оставшаяся часть суммы госпошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденными от ее уплаты.

Госпошлина уплачивается по месту совершения юридически значимого действия в наличной или безналичной форме. Факт ее уплаты в безналичной форме подтверждается платежным поручением с отметкой банка о его исполнении. Факт ее уплаты в наличной форме подтверждается либо квитанцией банка, либо квитанцией, выдаваемой плательщику должностным лицом или кассой органа, в который производилась оплата.

Налоговый кодекс РФ устанавливает порядок и основания для ***возврата или зачета*** уплаченной госпошлины. Полный или частичный возврат производится в случаях:

1) уплаты госпошлины в большем размере, чем это предусмотрено;

2) возвращения заявления (жалобы, иного обращения) или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий. Если госпошлина не возвращена, ее сумма засчитывается в счет уплаты госпошлины при повторном предъявлении иска, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску приложен первоначальный документ об оплате;

3) прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции (арбитражным судом).

Примечание. При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом истцу подлежит возврату 50% уплаченной им госпошлины. Не подлежит возврату уплаченная госпошлина при добровольном удовлетворении ответчиком требований истца после обращения последним в арбитражный суд и вынесения определения о принятии искового заявления к производству, а также при утверждении мирового соглашения судом общей юрисдикции;

4) отказа лиц, уплативших госпошлину, от совершения юридически значимого действия до обращения его в уполномоченный орган, совершающей это действие;

5) отказа в выдаче паспорта гражданина РФ для выезда и въезда в РФ, проездного документа беженца.

Не подлежит возврату госпошлина, уплаченная за государственную регистрацию заключения брака, перемены имени, внесение исправлений и (или) изменений в записи актов гражданского состояния, если впоследствии не было совершено соответствующее действие.

Заявление о возврате госпошлины подается плательщиком в орган (должностному лицу), уполномоченный совершать юридически значимые действия, за которые была уплачена госпошлина. К заявлению прилагаются подлинные платежные документы (если пошлина подлежит возврату в полном размере) или их копии (если пошлина подлежит частичному возврату).

Заявление о возврате госпошлины по делам, рассматриваемых в судах, а также мировыми судьями, подается плательщиком в налоговый орган по месту нахождения суда, в котором рассматривалось дело. К заявлению кроме указанных выше платежных документов прилагаются решения, определения и справки судов об обстоятельствах, являющихся основанием для возврата госпошлины.

Такие заявления могут быть поданы в течение трех лет со дня уплаты госпошлины. Возврат осуществляется органами Федерального казначейства.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком государственной пошлины?
2. Какие группы юридически значимых действий являются объектом обложения госпошлиной?
3. Какие виды ставок используются при исчислении размера госпошлины?
4. Какие виды льгот предусматриваются при уплате госпошлины?
5. Каков порядок уплаты госпошлины?
6. В каких случаях производится полный или частичный возврат госпошлины?

9 Региональные налоги

Хороший гражданин требует, чтобы было больше хороших дорог, хороших школ, хороших больниц и меньше налогов.

Неизвестный автор

9.1. Транспортный налог

Транспортный налог устанавливается и вводится в действие на основании главы 28 НК и законов субъектов РФ. Налог является обязательным к уплате на территории соответствующего субъекта РФ, поскольку субъектам *не предоставлено право не вводить его.* При введении транспортного налога законодательным органам субъектов РФ предоставлено право определять ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки его уплаты, а также налоговые льготы и основания для их использования.

Основные элементы транспортного налога даны на рис. 9.1.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до 29 июля 2002 г., налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности. Лица, на которых они зарегистрированы, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности указанных транспортных средств.

Не признаются налогоплательщиками лица, являющиеся организаторами XXII Олимпийских и XI Паралимпийских игр 2014 г. в городе Сочи, в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых в связи с организацией и проведением вышеназванных игр, и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства (далее транспортные средства), зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ.

Рис. 9.1. **Основные элементы транспортного налога**

Значителен перечень транспортных средств, *не являющихся объектом налогообложения*:

- весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л.с.;
- автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л.с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через органы социальной защиты населения в установленном законом порядке;
- промысловые морские и речные суда;
- пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок;
- тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, скотовозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции;
- транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба;
- транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом;
- самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы;
- суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налоговая база определяется:

1) в отношении транспортных средств, имеющих двигатели (за исключением транспортных средств, указанных в подп. 1.1), — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;

1.1) в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя, — как паспортная статическая тяга реактивного двигателя (суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей) воздушного транспортного средства на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

2) в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

3) в отношении других водных и воздушных транспортных средств, не указанных в подп. 1, 1.1 и 2, — как единица транспортного средства.

Налоговая база определяется отдельно по каждому транспортному средству.

Налоговым периодом признается календарный год. ***Отчетными периодами*** для налогоплательщиков-организаций признаются первый, второй и третий квартал. При этом законодательные (представительные) органы субъектов РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства в размерах, представленных в табл. 9.1.

Таблица 9.1

Ставки транспортного налога

Объект налогообложения	*Налоговая ставка, руб.*
1	2
Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 до 150 л.с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно	7
свыше 150 до 200 л.с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 до 250 л.с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно	15
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	30
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л.с. (до 14,7 кВт) включительно	2
свыше 20 до 35 л.с. (свыше 14,7 до 25,74 кВт) включительно	4
свыше 35 л.с. (свыше 25,74 кВт)	10
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л.с. (до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 л.с. (свыше 147,1 кВт)	20

Продолжение табл. 9.1

1	2
Грузовые автомобили с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	5
свыше 100 до 150 л.с. (свыше 73,55 до 110,33 кВт) включительно	8
свыше 150 до 200 л.с. (свыше 110,33 до 147,1 кВт) включительно	10
свыше 200 до 250 л.с. (свыше 147,1 до 183,9 кВт) включительно	13
свыше 250 л.с. (свыше 183,9 кВт)	17
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л.с. (до 36,77 кВт) включительно	5
свыше 50 л.с. (свыше 36,77 кВт)	10
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л.с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л.с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25

Окончание табл. 9.1

1	2
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Налоговые ставки могут быть увеличены (уменьшены) законами субъектов РФ, но не более чем в 5 раз. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока их полезного использования.

Организации исчисляют сумму налога самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Сумма налога исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства и (или) снятия транспортного средства с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового периода исчисление суммы налога производится с учетом *коэффициента*, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца указанный месяц принимается как один полный месяц.

Уплата налога производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

Организации представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Физические лица уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

9.2. Налог на игорный бизнес

В Российской Федерации с 1 июля 2009 г. создаются три игорные зоны на территориях таких субъектов РФ, как Алтайский край, Приморский край и Калининградская область, а также игорная зона, которая включает в себя часть территории Краснодарского края и Ростовской области.

Для характеристики игорного бизнеса как элемента налогового законодательства необходимо ознакомиться с основными понятиями, используемыми в главе 29 НК «Налог на игорный бизнес».

Игорный бизнес — предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или ИП доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

Организатор игорного заведения, в том числе букмекерской конторы — организация или ИП, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса деятельность по организации азартных игр, за исключением азартных игр на тотализаторе.

Организатор тотализатора — организация или ИП, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса посредническую деятельность по организации азартных игр по приему ставок от участников взаимных пари и (или) выплате выигрыша.

Участник — физическое лицо, принимающее участие в азартных играх и (или) пари, проводимых организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Азартная игра — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по правилам, установленным организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Пари — основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Игровой стол — специально оборудованное у организатора игорного заведения место с одним или несколькими игровыми полями, предназначенное для проведения азартных игр с любым видом выигрыша, в которых организатор игорного заведения через своих представителей участвует как сторона или как организатор.

Игровое поле — специальное место на игровом столе, оборудованное в соответствии с правилами азартной игры, где проводится

азартная игра с любым количеством участников и только с одним представителем организатора игорного заведения, участвующим в указанной игре.

Игровой автомат — специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное организатором игорного заведения и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения.

Касса тотализатора или букмекерской конторы — специально оборудованное место у организатора игорного заведения (организатора тотализатора), где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Основные элементы налога на игорный бизнес представлены на рис. 9.2.

Объектами налогообложения признаются:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- касса тотализатора;
- касса букмекерской конторы.

Объекты налогообложения подлежат регистрации в налоговом органе по месту их установки не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о их регистрации.

Налогоплательщики, не состоящие на учете в налоговых органах на территории того субъекта РФ, где устанавливается (устанавливаются) объект (объекты) налогообложения, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту установки такого объекта (таких объектов) налогообложения в срок не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения.

Налогоплательщик также обязан зарегистрировать любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения. Объект налогообложения считается зарегистрированным или выбывшим с даты представления налогоплательщиком в налоговый орган заявления о регистрации объекта (объектов) налогообложения или регистрации изменений (уменьшений) количества объектов налогообложения.

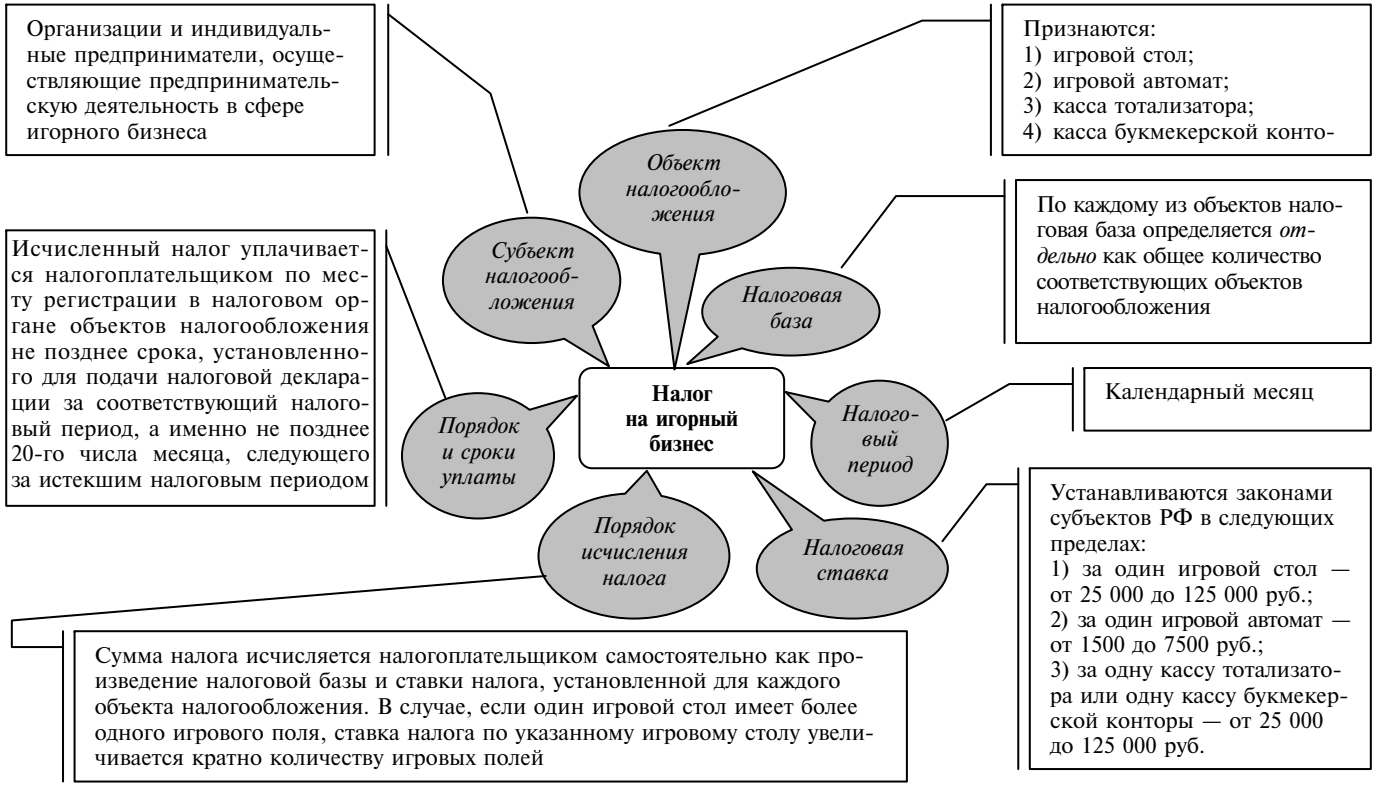


Рис. 9.2. **Основные элементы налога на игорный бизнес**

Налоговые органы в течение пяти рабочих дней с даты получения заявления от налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения (об изменении количества объектов налогообложения) выдают свидетельство о регистрации или вносят изменения, связанные с изменением количества объектов налогообложения, в ранее выданное свидетельство.

По каждому из объектов ***налоговая база*** определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Налоговым периодом признается календарный *месяц*.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

1) за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;

2) за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;

3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

Если ставки налогов не установлены законами субъектов РФ, то они определяются как нижние значения указанных выше пределов.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и ставки налога, установленной для каждого объекта налогообложения. В случае, если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по указанному игровому столу увеличивается кратно количеству игровых полей.

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.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая установленный новый объект налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов налогообложения и одной второй ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

При выбытии объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов налогообложения (включая выбывший объект (объекты) налогообложения) и ставки налога, установленной для этих объектов налогообложения.

Исчисленный налог уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации в налоговом органе объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период.

9.3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций регулируется главой 30 НК. Основные элементы налога представлены на рис. 9.3.

Плательщиками налога на имущество организаций являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Не признаются налогоплательщиками лица, являющиеся организаторами XXII Олимпийских и XI Паралимпийских игр 2014 г. в городе Сочи, в отношении имущества, используемого в связи с организацией и проведением вышеназванных игр, и развитием города Сочи как горноклиматического курорта.

Объектом налогообложения признается:

1) *для российских организаций* — движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств;

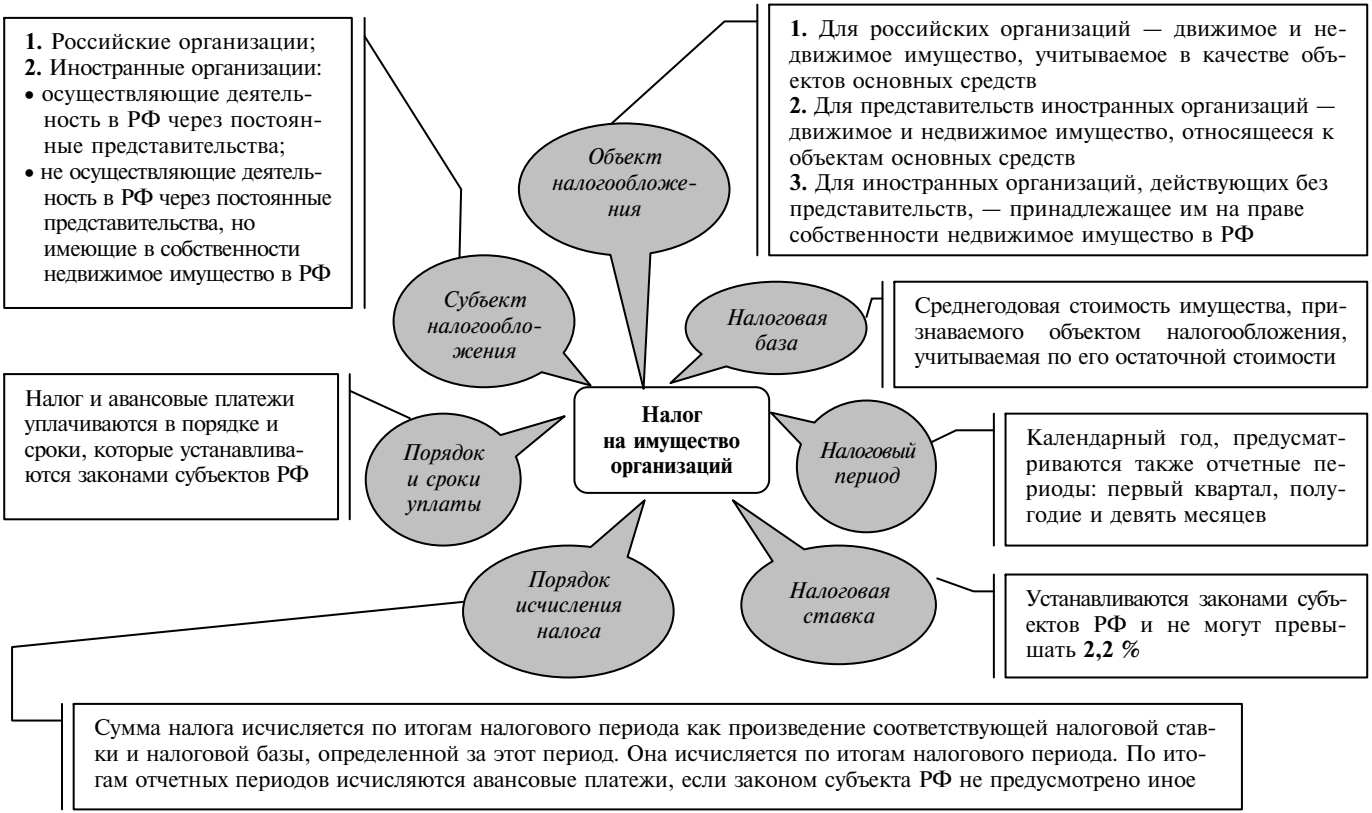


Рис. 9.3 **Основные элементы налога на имущество организаций**

при этом имущество, переданное в доверительное управление, а также имущество, приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежат налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления; соответственно имущество, переданное концессионеру и (или) созданное им в соответствии с концессионным соглашением, подлежит налогообложению у концессионера;

2) *для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства*, — движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению;

3) *для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства*, — находящееся на территории РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности и полученное по концессионному соглашению.

Не признаются объектом налогообложения:

- земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы);
- имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в РФ.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднегодовая стоимость имущества организации.

Для целей налогообложения имущество учитывается по остаточной стоимости в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета.

Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, стоимость указанных объектов определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода.

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через по-

стоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость указанных объектов по данным органов технической инвентаризации.

Средняя стоимость имущества, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговым периодом признается календарный *год*.

Отчетными периодами признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

Налоговая ставка на имущество организаций не может превышать 2,2%.

Конкретные ставки налога на имущество организаций устанавливаются законами субъектов РФ. Ставки могут дифференцироваться субъектами РФ в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Данный налог содержит значительное число ***налоговых льгот***. Так, *освобождаются от налогообложения* в соответствии со ст. 381 НК:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы — в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;
- религиозные организации — в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представи-

тели составляют не менее 80%, — в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности[1];

- 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 имущества, используемого ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, — в отношении

[1] Общественные организации инвалидов, которые не имеют статуса общероссийских, а также организации, которые созданы такими общественными организациями, не вправе применять льготу, установленную п. 3 ст. 381 НК. Исключения могут быть предусмотрены законодательством соответствующего субъекта РФ. Статьей 14 Федерального закона «Об общественных объединениях» от 19 мая 1995 № 82-ФЗ установлена зависимость статуса общественных объединений от их территориальной сферы деятельности. Под *общероссийским общественным объединением* понимают объединение, которое осуществляет свою деятельность в соответствии с уставными целями на территориях более половины субъектов РФ и имеет там свои структурные подразделения — организации, отделения или филиалы и представительства. Это означает, что структурные подразделения общероссийской общественной организации могут быть самостоятельными юридическими лицами.

Региональное отделение общероссийской общественной организации инвалидов, являющееся самостоятельным юридическим лицом, вправе воспользоваться льготой на основании п. 3 ст. 381 НК, а в уставных документах и документах о государственной регистрации должно быть подтверждение, что организация является структурным подразделением конкретной общероссийской общественной организации инвалидов. Кроме того, численность инвалидов и их законных представителей должна при этом составлять не менее 80%.

имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

- организации — в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;
- организации — в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;
- организации — в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;
- организации — в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов; перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;
- организации — в отношении космических объектов;
- имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;
- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;
- имущество государственных научных центров;
- организации — в отношении имущества, учитываемого на балансе организации — резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории данной зоны и расположенного на территории данной зоны, в течение пяти лет с момента постановки имущества на учет;
- организации — в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов.

Сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период, и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере одной четвертой произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, исчисляется по истечении отчетного периода как одна четвертая инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков – иностранных организаций в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объект недвижимого имущества, исчисление суммы налога в отношении данного объекта производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации с учетом особенностей, предусмотренных ст. 384 и 385 НК.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки указанных постоянных представительств на учет в налоговых органах.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей

на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (1/4 средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период в отношении каждого обособленного подразделения.

Налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению, по местонахождению каждого своего обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, а также по местонахождению каждого объекта недвижимого имущества (в отношении которого установлен отдельный порядок исчисления и уплаты налога) налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу и налоговую декларацию по налогу.

Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 календарных дней с даты окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Вопросы для самопроверки

1. Каков состав плательщиков транспортного налога?
2. Что является налоговым периодом и отчетным периодом (для налогоплательщиков — юридических лиц) по транспортному налогу?
3. Как определяется налоговая база по транспортному налогу в зависимости от вида транспортного средства?
4. Какие транспортные средства не признаются объектом налогообложения по транспортному налогу?
5. Кто является плательщиком налога на игорный бизнес?
6. Что является объектом налогообложения по налогу на игорный бизнес?
7. В каких диапазонах устанавливаются ставки налога на игорный бизнес?
8. Что является объектом обложения по налогу на имущество организаций?
9. По какой формуле исчисляется среднегодовая стоимость имущества?
10. Каков состав организаций, имущество которых освобождается от налогообложения налогом на имущество организаций?
11. По какой стоимости учитывается имущество для целей налогообложения налогом на имущество организаций?

10 Местные налоги

На городской земле лучше всего растут налоги.

У. Уорнер, американский социолог

10.1. Земельный налог

Земельный налог устанавливается, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с главой 31 НК и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законодательных или представительных органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Основные элементы земельного налога представлены на рис. 10.1.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

1) земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;

2) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

3) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

4) земельные участки из состава земель лесного фонда;

5) земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда.

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом. Кадастровая стоимость земельного участка определяется в соответствии с земельным законодательством РФ.

Рис. 10.1. **Основные элементы земельного налога**

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (городам федерального значения Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Организации и физические лица, являющиеся ИП, определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Для каждого физического лица налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере *10 000 руб.* на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении следующих категорий налогоплательщиков:

1) Героев Советского Союза, Героев РФ, полных кавалеров ордена Славы;

2) инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, которые имеют I и II группы инвалидности, установленные до 1 января 2004 г. без вынесения заключения о степени ограничения способности к трудовой деятельности;

3) инвалидов с детства;

4) ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;

5) физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» (в редакции Закона РФ от 18 июня 1992 г. № 3061-I), в соответствии с Федеральным законом «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении "Маяк" и сбросов радиоактивных отходов в реку Теча» от 26 ноября 1998 г. № 175-ФЗ и в соответствии с Федеральным законом «О социальных гарантиях гражданам, подвергшимся радиационному воздействию вследствие ядерных испытаний на Семипалатинском полигоне» от 10 января 2002 г. № 2-ФЗ;

6) физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

7) физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Вышеназванное уменьшение налоговой базы производится на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков, являющихся собственниками данного участка, в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, налоговая база в отношении данного земельного

участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Налоговым периодом признается календарный год.

Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются первый, второй и третий кварталы календарного года. При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные или представительные органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) *0,3%* в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства;
- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) *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 регулируются ст. 395 НК. Так, от налогообложения *освобождаются*:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении земельных

участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

- организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%, — в отношении земельных участков, используемых ими для производства и (или) реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

- организации — резиденты особой экономической зоны — в отношении земельных участков, расположенных на территории такой зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на каждый земельный участок.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей по налогу регулируется ст. 396 НК. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Исключение составляют земельные участки, приобретенные (предоставленные) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства. Исчисление суммы налога для таких участков (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 и вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной *с учетом коэффициента 1*, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится *с учетом коэффициента 4* в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных (представленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, исчисление суммы налога (суммы авансовых платежей по налогу) производится *с учетом коэффициента 2* по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Организации и физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Сумма налога (сумма авансовых платежей), подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками, являющимися физическими лица-

ми, исчисляется налоговыми органами и уплачивается на основании налогового уведомления.

Сумма авансового платежа по налогу, подлежащая уплате налогоплательщиком — физическим лицом, уплачивающим налог на основании налогового уведомления, исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и установленной нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) доли налоговой ставки в размере, не превышающем одной второй налоговой ставки, установленной в соответствии со ст. 394 НК, — в случае установления одного авансового платежа, и одной третьей налоговой ставки — в случае установления двух авансовых платежей.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной как процентная доля налоговой базы, соответствующая налоговой ставке, и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, в отношении которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении первого, второго и третьего квартала текущего налогового периода как одну четвертую соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Представительный орган муниципального образования (законодательные или представительные органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу исчисление суммы налога (суммы авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, производится с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права принимается за полный месяц.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года подлежит доведению до сведения налогоплательщиков в порядке, определяемом уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти не позднее 1 марта этого года.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков, признаваемых объектом.

Налогоплательщики, являющиеся физическими лицами, уплачивают налог и авансовые платежи по налогу на основании налогового уведомления, направленного налоговым органом.

Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся ИП и использующие принадлежащие им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования земельные участки в предпринимательской деятельности, по истечении налогового периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка *декларацию*, форма которой утверждается Министерством финансов РФ. Налоговые декларации представляются налогоплательщиками не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налогоплательщики — организации или физические лица, являющиеся ИП и использующие принадлежащие им на праве собст-

венности или на праве постоянного (бессрочного) пользования земельные участки в предпринимательской деятельности, за исключением налогоплательщиков, применяющих специальные налоговые режимы, установленные главами 26^1 и 26^2 НК, уплачивающие в течение налогового периода авансовые платежи по налогу, по истечении отчетного периода представляют в налоговый орган по месту нахождения земельного участка *налоговый расчет* по авансовым платежам по налогу. Форма налогового расчета также утверждается Министерством финансов РФ. Расчеты сумм по авансовым платежам по налогу представляются налогоплательщиками в течение налогового периода не позднее последнего числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

10.2. Налог на имущество физических лиц

В настоящее время налог на имущество физических лиц остался единственным некодифицированным налогом, взимание которого регулируется Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 9 декабря 1991 г. № 2003-1. Обязательные элементы рассматриваемого налога представлены на рис. 10.2.

Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица — собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В этом случае они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом плательщиком налога может быть одно из этих лиц, определяемое по соглашению между ними. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций).

Объектами налогообложения признаются жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям. Ставки налога устанавливаются в пределах, представленных в табл. 10.1.

Рис. 10.2. **Основные элементы налога на имущество физических лиц**

Таблица 10.1

Пределы ставок налога на имущество

Стоимость имущества, тыс. руб.	*Ставка налога, %*
До 300 От 300 до 500 Свыше 500	До 0,1 От 0,1 до 0,3 От 0,3 до 2,0

Налоги зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

От уплаты налогов на имущество физических лиц *освобождаются* следующие категории граждан:

- 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, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», в соответствии с ФЗ «О социальной защите граждан Российской Федерации, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 г. 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 организа-

ционно-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; льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп «вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина» или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения; в том случае, если указанные члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения *не уплачивается*:

- пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;
- гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия; льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией МВД СССР или соответствующими органами РФ;
- родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;
- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, на период такого их использования;

- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 м^2 и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 м^2.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Исчисление налога производится налоговыми органами.

Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивается каждым соразмерно доле в этих строениях, помещениях и сооружениях. За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, налог уплачивается одним из них по общему соглашению. В случае несогласованности налог уплачивается каждым из собственников в равных долях.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы технической инвентаризации обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года. По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением.

За строение, помещение и сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства.

В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены.

При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником — начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право.

В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа. Уплата налога производится владельцами равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три предыдущих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается не более чем за три предыдущих года.

Вопросы для самопроверки

1. Кто является плательщиком земельного налога?
2. Каковы различия в уплате земельного налога физическими лицами и юридическими лицами?
3. Каковы налоговый и отчетные периоды по земельному налогу?
4. Какие ставки установлены НК РФ по земельному налогу?
5. Каков порядок исчисления земельного налога в отношении земельных участков, приобретенных налогоплательщиками для жилищного строительства?
6. Каков порядок уплаты налога на имущество физических лиц при переходе права собственности в течение налогового периода?
7. На основании каких данных исчисляется налог на строения, сооружения помещения?
8. Каковы максимальные ставки, установленные НК РФ по налогу на имущество физических лиц?
9. Какие категории плательщиков не уплачивают налог на имущество физических лиц?
10. За какие строения, сооружения и помещения не уплачивается налог на имущество физических лиц?

11 Специальные налоговые режимы

Налоги, приятные во всех отношениях…
Неизвестный автор

Современная налоговая система РФ характеризуется наличием специальных налоговых режимов, призванных создать более благоприятные экономические и финансовые условия для организаций, относящихся к сфере малого бизнеса, а также для индивидуальных предпринимателей. Объективная необходимость их создания была продиктована повышением роли малого бизнеса в экономике развитых стран и стремлением обеспечить адекватное его развитие в отечественных условиях. Безусловно, традиционная система налогообложения слишком сложна и громоздка для использования ее малым предприятием, а также требует наличия специального профессионального штата, имеющего образование и знания в области теории и практики налогового и бухгалтерского учета.

В этой связи в Налоговом кодексе РФ предусмотрены режимы налогообложения, призванные упростить исчисление и уплату налогов для отдельных категорий налогоплательщиков или отдельных видов деятельности. Заметим, что режимы в виде единого налога на совокупный доход и упрощенной системы налогообложения действовали еще до принятия Кодекса. С 1 января 2003 г. эти налоги были введены в Налоговый кодекс РФ и в обновленной редакции стали функционировать в виде специальных налоговых режимов. В начале 2004 г. в главе 26 НК были введены два новых специальных режима — система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) и система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Единый сельскохозяйственный налог могут применять индивидуальные предприниматели и организации, производящие сельскохозяйственную продукцию. Применение соглашений о разделе продукции связано с необходимостью учета особых условий добычи полезных ископаемых.

Принципиальным является положение о том, что специальные налоговые режимы применяются в порядке, установленном НК, и не могут содержать более жесткие условия налогообложения по сравнению с общими условиями. Рассмотрим каждый режим отдельно.

11.1. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения (УСН) применяется организациями и индивидуальными предпринимателями (ИП) наряду с

иными режимами налогообложения, предусмотренными налоговым законодательством РФ. Переход на нее или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется в добровольном порядке.

В случае перехода на УСН *организации* становятся плательщиками единого налога по данному режиму взамен налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, полученных в виде дивидендов и по операциям с отдельными видами долговых обязательств, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК) и налога на имущество организаций.

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН, уплачивают единый налог по данному режиму взамен НДФЛ (в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам 35 и 9%), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности).

Кроме того, организации и ИП, перешедшие на УСН, освобождаются от уплаты НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате в бюджет при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, договором о совместной деятельности, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ

Все остальные налоги уплачиваются ими в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Кроме того, организации и ИП, применяющие данный режим, исполняют обязанности налоговых агентов. Основные элементы единого налога при УСН представлены на рис. 11.1.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном главой 26^2 НК.

Организация имеет право перейти на данную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором он подает заявление о переходе на УСН, доход от реализации без учета НДС не превысил 45 млн руб., средняя численность работников за налоговый (отчетный) период — не более 100 человек и остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не превышает 100 млн руб.

НК устанавливает перечень организаций, которые *не имеют права применять УСН*. К ним относятся:

- организации, имеющие филиалы или представительства;
- банки;

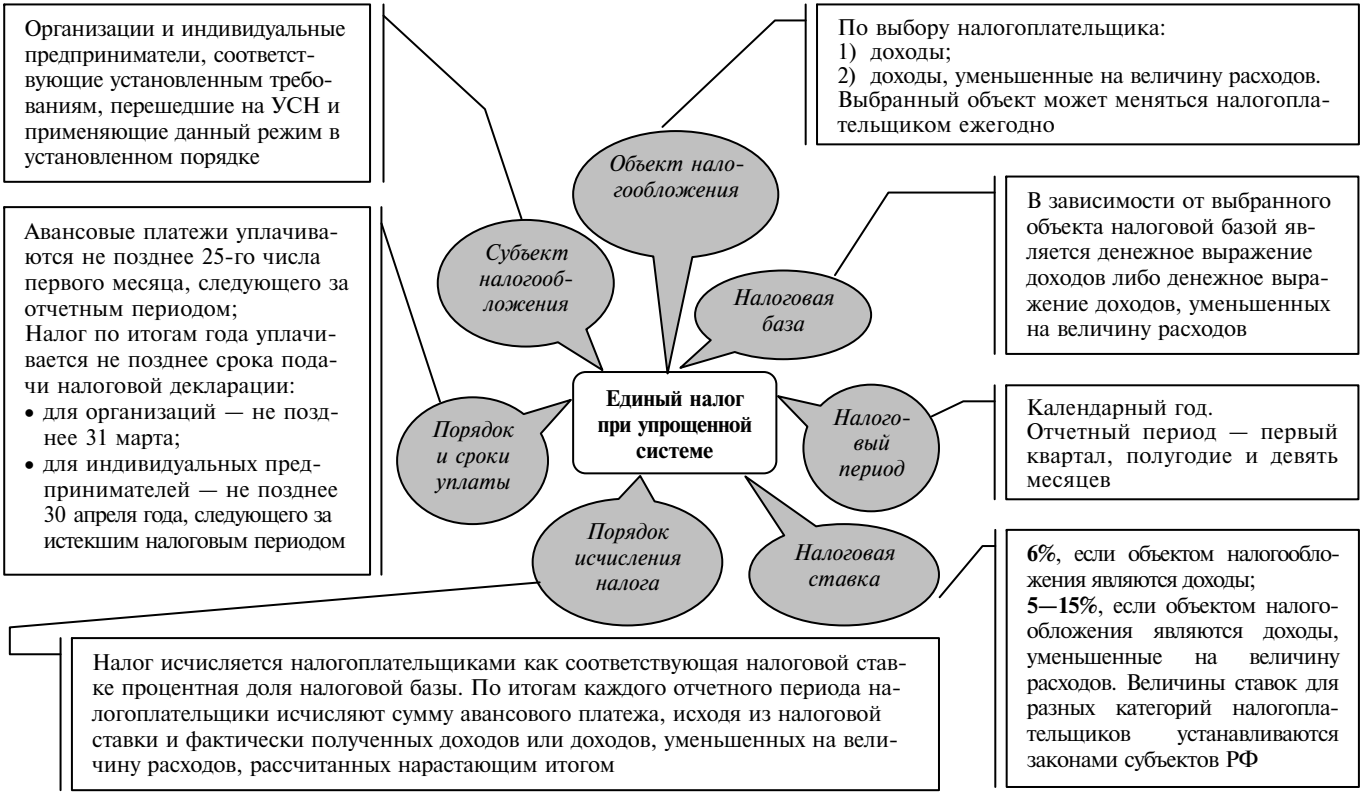


Рис. 11.1. **Основные элементы единого налога при упрощенной системе налогообложения (УСН)**

- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- организации и ИП, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;
- организации и ИП, занимающиеся игорным бизнесом;
- нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;
- организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;
- организации и ИП, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- организации, в которых доля 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%, на некоммерческие организации, в том числе организации потребительской кооперации, а также хозяйственные общества, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации.

Порядок перехода на УСН для организаций и ИП устанавливается НК. Для перехода на УСН необходимо предоставить заявление в налоговый орган по месту своего нахождения (месту жительства) в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году перехода на УСН. В заявлении указывается размер доходов, полученных за девять месяцев текущего года, средняя численность работников за указанный период и остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов по состоянию на 1 октября текущего года.

Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком до начала налогового периода, в котором впервые при-

менена УСН. Если налогоплательщик решит изменить объект налогообложения после подачи заявления о переходе на УСН, то ему необходимо уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена данная система налогообложения.

Для вновь созданных организаций и вновь зарегистрированных ИП такое заявление подается в *пятидневный срок*, начиная с даты постановки их на учет в налоговом органе, указанной в свидетельстве о постановке на учет. Налогоплательщики, применяющие УСН, не вправе до окончания налогового периода перейти на иной режим налогообложения, *за исключением следующих случаев*:

1) если по итогам налогового или отчетного периода доход налогоплательщика превысит 60 млн руб.;

2) если остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысит 100 млн руб.;

3) если средняя численность работников превысит 100 человек;

4) если предприятие или ИП начинают осуществлять виды деятельности, по которым не вправе применять УСН.

5) если налогоплательщики являются участниками договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, применяют в качестве объекта налогообложения доходы.

При наступлении таких случаев налогоплательщик считается утратившим право на применение УСН с начала того квартала, в котором было допущено указанное превышение или несоответствие указанным требованиям. Если при этом у налогоплательщика возникла задолженность в бюджет в результате доначислений по налогам и сборам, то он не уплачивает пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение того квартала, в котором произошел переход на иной режим налогообложения. На налогоплательщика также возлагается обязанность сообщить в налоговый орган по месту своего учета о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней по истечении налогового или отчетного периода. Если такой переход происходит не с начала налогового периода, то налогоплательщик будет обязан не только ввести систему бухгалтерского учета и статистической отчетности, но и восстановить ее за истекшие отчетные периоды с начала года, поскольку для большинства налогов налоговым периодом является календарный год.

Налогоплательщик, применяющий УСН, может перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором он предполагает перейти на иной режим налогообложения. Переход такого

налогоплательщика вновь на УСН допускается не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

Объектами налогообложения при УСН могут выступать: *доходы* или *доходы, уменьшенные на величину расходов*. Выбор объекта осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, за исключением случаев, когда налогоплательщик является участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом. В этих случаях налогоплательщик обязан применять в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Объект налогообложения может изменяться ежегодно с начала налогового периода, о чем налогоплательщик должен уведомить налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором предполагается изменить объект налогообложения. В течение налогового периода объект налогообложения меняться не может.

При любом из двух возможных объектов налогообложения налогоплательщики должны определять размер полученного ими дохода, не учитывая доходы, предусмотренные ст. 251 НК и облагаемые НДФЛ по налоговым ставкам 35 и 9%, а также полученные в виде дивидендов и по операциям с отдельными видами долговых обязательств, и учитывая, и учитывая:

1) доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК;

2) внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК.

Если объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, то возникает необходимость учета расходов налогоплательщика. При этом полученные доходы *можно уменьшить на следующие виды расходов*:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, признаваемых амортизируемым имуществом;

2) расходы на приобретение нематериальных активов, а также создание нематериальных активов самим налогоплательщиком, признаваемых амортизируемым имуществом;

2.1) расходы на приобретение исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для электронных вычислительных машин, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора;

2.2) расходы на патентование и (или) оплату правовых услуг по получению правовой охраны результатов интеллектуальной деятельности, включая средства индивидуализации;

2.3) расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О науке и государственной научно-технической политике»;

3) расходы на ремонт основных средств (в том числе арендованных);

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое (в том числе принятое в лизинг) имущество;

5) материальные расходы;

6) расходы на оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством РФ;

7) расходы на все виды обязательного страхования работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством РФ;

8) суммы НДС по оплаченным товарам, работам или услугам, приобретенным налогоплательщиком и подлежащим включению в состав расходов;

9) проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, в том числе связанные с продажей иностранной валюты при взыскании налога, сбора, пеней и штрафа за счет имущества налогоплательщика;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм;

13) расходы на командировки, в частности на:

- проезд работника к месту командировки и обратно к месту постоянной работы;
- наем жилого помещения и оплату дополнительных услуг, оказываемых в гостиницах (за исключением расходов на обслужи-

вание в барах и ресторанах, расходов на обслуживание в номере, расходов за пользование рекреационно-оздоровительными объектами);
- суточные или полевое довольствие;
- оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах установленных тарифов;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;

16) расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением права на использование и обновление программ для ЭВМ и баз данных;

20) расходы на рекламу производимых (приобретенных) или реализуемых товаров, работ или услуг, товарного знака и знака обслуживания;

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

22) суммы налогов и сборов, уплаченные в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах, за исключением суммы налога, уплаченной в соответствии с применением УСН;

23) расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, уменьшенные на величину НДС; при реализации указанных товаров налогоплательщик вправе уменьшать доходы от этих операций на сумму расходов, непосредственно связанных с такой реализацией, в том числе на сумму расходов по хранению, обслуживанию и транспортировке реализуемых товаров;

24) расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;

25) расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

26) расходы на подтверждение соответствия продукции или иных объектов, процессов производства, эксплуатации, хранения,

перевозки, реализации и утилизации, выполнения работ или оказания услуг требованиям технических регламентов, положениям стандартов или условиям договоров;

27) расходы на проведение, если это установлено законодательством РФ, обязательной оценки в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налоговой базы;

28) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

29) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

30) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и предоставлению иных документов, наличие которых обязательно для получения лицензии (разрешения) на осуществление конкретного вида деятельности;

31) судебные расходы и арбитражные сборы;

32) периодические или текущие платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации (в частности, правами, возникающими из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие виды интеллектуальной собственности);

33) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате налогоплательщика, на договорной основе в порядке, установленном п. 3 ст. 264 НК;

34) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств), стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса иностранной валюты к рублю, установленного ЦБ РФ;

35) расходы на обслуживание контрольно-кассовой техники;

36) расходы по вызову твердых бытовых отходов.

При этом Налоговым кодексом РФ установлено, что при определении сумм большинства видов расходов, принимаемых к вычету из полученных доходов, налогоплательщики обязаны руководствоваться порядком, предусмотренным для исчисления налога на прибыль организаций соответствующими его статьями.

В отношении сумм расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, на достройку, дооборудование, ре-

конструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходов на приобретение или создание самим налогоплательщиком нематериальных активов, НК РФ установлены дополнительные правила. В частности, расходы по основным средствам, приобретенным (сооруженным, изготовленным) в период применения налогоплательщиком УСН, а также расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, производственные в указанном периоде, принимаются в полной сумме с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию. В отношении нематериальных активов, приобретенных или созданных налогоплательщиком в период применения УСН, расходы принимаются с момента принятия этого объекта нематериальных активов на бухгалтерский учет.

Если основные средства или нематериальные активы приобретены (сооружены или изготовлены) до перехода на УСН, то их стоимость включается в расходы в следующем порядке:

- расходы по основным средствам и нематериальным активам со сроком полезного использования до трех лет включительно — в течение первого календарного года применения УСН;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно в течение первого календарного года применения УСН в размере 50% стоимости, второго календарного года — 30% и третьего календарного года — 20% стоимости;
- в отношении основных средств и нематериальных активов со сроком полезного использования свыше 15 лет — в течение первых 10 лет применения УСН равными долями стоимости основных средств.

При этом в течение налогового периода расходы принимаются по отчетным периодам равными долями.

Если налогоплательщик применяет УСН с момента постановки на учет в налоговых органах, то стоимость основных средств и нематериальных активов принимается по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете. Во всех остальных случаях стоимость основных средств и нематериальных активов должна приниматься равной остаточной стоимости этого имущества на момент перехода на УСН, за исключением тех случаев, когда происходит переход с объекта налогообложения в виде доходов на объект налогообложения в виде доходов, уменьшенных на величину расходов, тогда остаточная стоимость основных средств, приобретенных в период применения УСН с объектом обложения в виде доходов, не определяется.

При определении сроков полезного использования основных средств необходимо руководствоваться классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Правительством РФ. Для тех видов основных средств, которые не указаны в этой классификации, срок их полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Определение сроков полезного использования нематериальных активов осуществляется исходя из срока действия патента, свидетельства или из других ограничений. Если срок полезного использования определить невозможно, то он устанавливается в расчете на 10 лет, но не более срока деятельности налогоплательщика.

Для расчета сумм единого налога при УСН крайне важным является ***порядок признания доходов и расходов***. В соответствии с НК *датой получения доходов* признается день поступления денежных средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества, работ, услуг, имущественных прав, а также погашения задолженности или оплаты налогоплательщику иным способом, т.е. применяется кассовый метод.

В случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров (работ, услуг) и передачи имущественных прав, на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат.

Расходами налогоплательщика признаются *затраты после их фактической оплаты*. При этом оплатой товаров (работ, услуг или имущественных прав) признается прекращение обязательства налогоплательщика (приобретателя) перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой этих товаров (работ, услуг или передачей имущественных прав).

Следует отметить, что учет расходов при применении УСН имеет некоторые о с о б е н н о с т и.

1. Материальные расходы, расходы на оплату труда, а также оплата процентов за пользование заемными средствами и оплата услуг третьих лиц признаются расходами в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения.

2. Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются в составе расходов по мере реализации этих товаров. При этом налогоплательщики могут использовать один из следующих методов оценки покупных товаров: по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО); по стои-

мости последних по времени приобретения (ЛИФО); по средней стоимости; по стоимости единицы товара.

3. Расходы на уплату налогов и сборов признаются в составе расходов в том размере, в котором они были фактически уплачены налогоплательщиком.

4. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств, достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств, а также расходы на приобретение или создание нематериальных активов отражаются в составе затрат в последнее число отчетного или налогового периода в размере уплаченных сумм. При этом указанные расходы принимаются только по оплаченным основным средствам или нематериальным активам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

5. Если налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров, работ, услуг или имущественных прав выдан вексель, то расходы по приобретению товаров, работ, услуг или имущественных прав могут быть учтены только после оплаты векселя.

Налогоплательщики не могут учитывать в составе доходов и расходов суммовые разницы, если по условиям договора обязательство или требование выражено в условных единицах.

Не учитываются в целях налогообложения расходы, относящиеся к налоговым периодам, в которых применялся объект налогообложения в виде доходов (при изменении объекта налогообложения).

В целях признания расходов организациям и ИП необходимо вести в установленном порядке первичные документы, соблюдать порядок ведения расчетно-кассовых операций и порядок предоставления статистической отчетности. На них возлагается также обязанность ведения налогового учета показателей своей деятельности, которые необходимы для исчисления налоговой базы и суммы налога.

Налоговая база, как уже отмечалось выше, зависит от того, какой объект налогообложения выберет налогоплательщик. Если объектом налогообложения являются доходы организации или ИП, то налоговой базой является *денежное выражение их доходов*. В случае, если объектом налогообложения являются доходы организации или ИП, уменьшенные на величину расходов, налоговой базой признается *денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов*.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в

рублях. Они пересчитываются в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному на дату получения доходов или на дату осуществления расходов. Если налогоплательщик получает доходы в натуральной форме, то они должны быть учтены по рыночным ценам. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Для налогоплательщиков, которые применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, устанавливается *сумма минимального налога* в размере 1% суммы полученного ими дохода. Минимальный налог уплачивается в случае, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. 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 будущие периоды.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых налогоплательщик применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом убыток может быть перенесен на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. В таких случаях у налогоплательщика возникает обязанность хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не может быть принят при переходе его на УСН, как и убыток, полученный налогоплательщиком при применении УСН — при переходе на иной режим налогообложения.

Если налогоплательщик применяет по отдельным видам деятельности систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, то он обязан вести раздельный учет доходов и расходов по разным специальным налоговым режимам. При невозможности разделения расходов при исчислении налоговой базы по

налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы распределяются пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении специальных налоговых режимов.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Размер налоговых ставок зависит от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения. Если объектом налогообложения являются доходы, то налоговая ставка составляет 6%. В том случае, если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка устанавливается в размере 15%, причем в зависимости от категорий налогоплательщиков: законами субъектов РФ указанная ставка может быть дифференцирована в пределах от 5 до 15%.

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и определяется налогоплательщиком самостоятельно по итогам налогового периода.

Порядок исчисления и уплаты налога установлен НК и зависит от выбранного налогоплательщиком объекта обложения.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения *доходы*, обязаны по итогам каждого отчетного периода исчислять сумму 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 исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

Сумма налога и соответствующих авансовых платежей по налогу, исчисленная за налоговый или отчетный период, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности, уплачиваемых за этот же период времени. При этом сумма налога или 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 каждого отчетного периода обязаны исчислить сумму авансового пла-

тежа 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 исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

При этом ранее исчисленные суммы авансовых платежей по налогу засчитываются при исчислении сумм авансовых платежей по налогу за отчетный период и суммы налога за налоговый период. Уплата налога и авансовых платежей по налогу производится по месту нахождения организации или месту жительства ИП.

Налог, подлежащий уплате по окончании налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Налогоплательщики-организации и ИП по истечении налогового или отчетного периода представляют *налоговые декларации* в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налоговые декларации *по итогам налогового периода* представляются налогоплательщиками-организациями не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, налогоплательщиками — ИП — не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В целях ***налогового учета*** налогоплательщики обязаны вести учет доходов и расходов в книге учета доходов и расходов по форме, утвержденной Минфином России.

НК установлены особенности исчисления налоговой базы при переходе с иных режимов налогообложения на УСН и с УСН на иные режимы налогообложения.

1. Организации, ранее применявшие при исчислении налога на прибыль метод начислений, при переходе на УСН *должны соблюдать следующие правила*:

- на дату перехода на УСН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные до перехода на УСН в оплату по договорам, исполнение которых налогоплательщик осуществляет после перехода на УСН;
- в налоговую базу не включаются денежные средства, полученные после перехода на УСН, если по правилам налогового учета по методу начислений указанные суммы были

включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций;

- расходы, осуществленные организацией после перехода на УСН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСН, либо на дату оплаты, если оплата была осуществлена после перехода организации на УСН;
- из налоговой базы не могут вычитаться денежные средства, уплаченные после перехода на УСН в оплату расходов организации, если до перехода на УСН такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

2. Организации, которые применяли УСН, при переходе на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль с использованием метода начислений могут признать доходы и расходы на дату такого перехода *при соблюдении следующих правил*:

1) в составе доходов признаются доходы в сумме выручки от реализации товаров (работ, услуг, передачи имущественных прав) в период применения УСН, оплата (полная или частичная) которых не произведена до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления;

2) в составе расходов признаются расходы на приобретение в период применения УСН товаров (работ, услуг, имущественных прав), которые не были оплачены (полностью или частично) налогоплательщиком до даты перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль по методу начисления, если иное не предусмотрено главой 25 НК.

Указанные в подп. 1 и 2 доходы и расходы признаются доходами (расходами) месяца перехода на исчисление налоговой базы по налогу на прибыль организаций с использованием метода начислений.

С 1 января 2006 г. в Налоговый кодекс РФ дополнительно введена ст. 346.25.1, в которой определены особенности применения упрощенной системы налогообложения индивидуальными предпринимателями на основе патента. Этот налоговый режим возвращает нас к такому понятию, как «индивидуальная трудовая деятельность», которая была широко распространена в начале 1990-х гг.

НК РФ установлен перечень видов предпринимательской деятельности, в отношении которых *может применяться УСН на основе патента*. В числе основных видов деятельности можно выделить:

- ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;

- ремонт, окраска и пошив обуви;
- ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- копировально-множительные, переплетные, брошюровочные, окантовочные, картонажные работы;
- техническое обслуживание и ремонт автотранспортных средств;
- предоставление услуг парикмахерскими и салонами красоты;
- автотранспортные услуги;
- ремонт и строительство жилья и других построек;
- услуги бань, саун, соляриев, массажных кабинетов;
- услуги общественного питания;
- услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка) и др.

ИП, применяющие УСН на основе патента, вправе привлекать наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера, среднесписочная численность которых не должна превышать за налоговый период пять человек. Если по итогам налогового периода численность работников превысит пять человек и (или) доходы налогоплательщика превысят размер доходов, установленный ст. 346.13 НК, то такой налогоплательщик теряет право на применение УСН на основе патента и обязан перейти на общий режим налогообложения с начала налогового периода, на который ему был выдан патент. Суммы налогов, подлежащие уплате в соответствии с общим режимом налогообложения, исчисляются и уплачиваются ИП, утратившим право на применение УСН на основе патента, в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ для вновь зарегистрированных ИП.

На территориях субъектов РФ решение о возможности применения УСН на основе патента принимается законами соответствующих субъектов РФ. Следует заметить, что принятие субъектами РФ решений о возможности применения УСН на основе патента не препятствует таким ИП применять по своему выбору УСН, предусмотренную Налоговым кодексом РФ.

При этом переход с УСН на основе патента на общий порядок применения УСН и обратно может быть осуществлен только после истечения периода, на который выдается патент.

Для осуществления деятельности на основе патента необходимо получить в налоговом органе патент на осуществление одного из установленных видов предпринимательской деятельности. При этом

форма патента должна быть утверждена федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Период, на который выдается патент, определяется самим налогоплательщиком и варьируется от 1 до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент.

Заявление на получение патента подается предпринимателем не позднее чем за один месяц до начала применения УСН на основе патента. При этом налоговый орган обязан выдать ИП патент в десятидневный срок или уведомить его об отказе в выдаче патента.

Патент действует только на территории того субъекта РФ, где он выдан. При этом налогоплательщик, имеющий патент, вправе подавать заявление на получение другого патента в целях применения УСН на основе патента на территории другого субъекта РФ.

Годовая стоимость патента определяется как потенциально возможный к получению индивидуальным предпринимателем годовой доход, умноженный на налоговую ставку в размере 6%. Если патент получен на более короткий срок, то его стоимость определяется в соответствии с периодом, на который выдан патент.

Величина потенциально возможного к получению ИП годового дохода устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности, осуществляемой на основе патента. При этом величина годового дохода может быть дифференцирована с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности на территории соответствующего субъекта РФ.

Если законом субъекта РФ по какому-либо из видов предпринимательской деятельности, размер потенциально возможного к получению ИП годового дохода не изменен на следующий календарный год, то в этом календарном году при определении годовой стоимости патента учитывается размер потенциально возможного к получению ИП годового дохода, действующий в предыдущем году.

Если ИП осуществляет предпринимательскую деятельность, которая облагается единым налогом на вмененный доход (ЕНВД), то в этом случае величина потенциально возможного к получению ИП годового дохода по данному виду предпринимательской деятельности не может превышать величину базовой доходности, установленной для ЕНВД в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности, умноженную на 30.

Индивидуальные предприниматели, применяющие УСН на основе патента, должны уплачивать одну треть взносов не позднее 25 календарных дней после начала осуществления предпринимательской деятельности на основе патента, а оставшиеся две трети — не позднее 25 календарных дней со дня окончания периода, на который был получен патент. При этом при оплате оставшейся части стоимости патента она подлежит уменьшению на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Если ИП нарушил одно или несколько условий применения УСН на основе патента, то он теряет право на применение этой системы в том периоде, на который был выдан патент, и в этом случае он обязан перейти на общий режим налогообложения. При этом стоимость (или ее часть) уплаченного патента не возвращается.

ИП обязан сообщить в налоговый орган об утрате права на применение УСН на основе патента и переходе на иной режим налогообложения в течение 15 календарных дней с начала применения иного режима налогообложения. В таком случае повторный переход с иного режима налогообложения на УСН на основе патента возможен не ранее чем через три года после того, как он утратил право на применение УСН на основе патента.

Представление налоговой декларации налогоплательщиками УСН на основе патента в налоговые органы не предусмотрено.

11.2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности

Общий порядок установления и введения в действие ***единого налога на вмененный доход*** (ЕНВД) определяется главой 26^3 НК. Непосредственно на территориях данный режим налогообложения вводится в действие соответствующими нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общим и иными режимами налогообложения.

При введении в действие ЕНВД на территориях должны быть определены его основные элементы, представленные на рис. 11.2. В первую очередь определяются *виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится налог*, в пределах перечня, установленного НК. Следует знать, что ЕНВД не применяется в отношении этих видов деятельности в случае осуществления их в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или договора доверительного управления имуществом, а также в случае осуществления их налогоплательщиками, отнесенными к категории крупнейших. В отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг их перечень может содержать более детальное описание бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату ЕНВД. В обязательном порядке также устанавливается значение коэффициента базовой доходности K_2, учитывающего особенности ведения предпринимательской деятельности для данного муниципального образования.

На уплату единого налога не переводятся:

1) организации и ИП, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

2) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%. За исключением:

- организаций, 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%;
- организаций потребительской кооперации и хозяйственных обществ, единственными учредителями которых являются потребительские общества и их союзы, осуществляющие свою деятельность в соответствии с Законом «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации»;

3) ИП, перешедшие на УСН на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга переведены на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

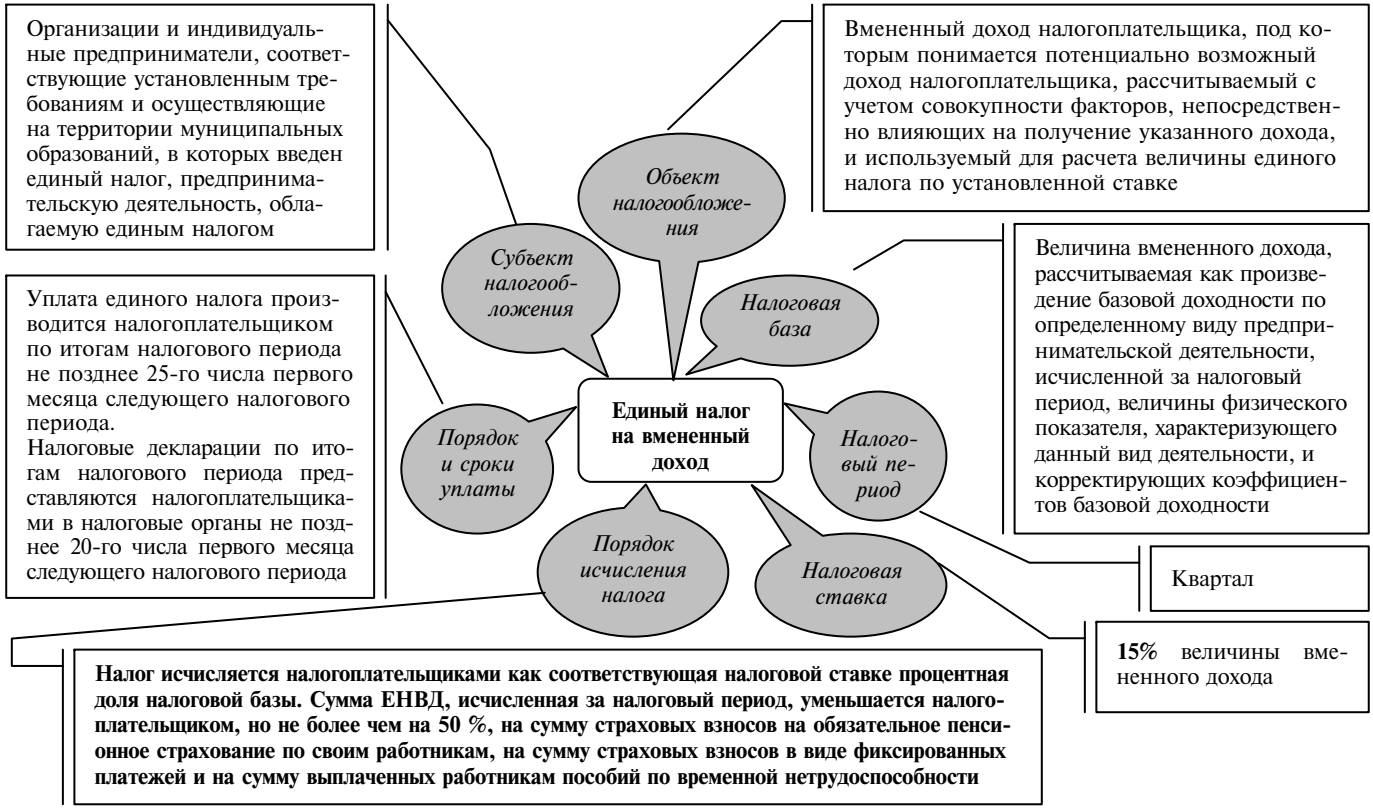


Рис. 11.2. **Основные элементы единого налога на вмененный доход (ЕНВД)**

4) учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если они являются неотъемлемой частью процесса функционирования указанных учреждений и эти услуги оказываются непосредственно этими учреждениями;

5) организации и ИП, оказывающие услуги по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест или земельных участков, в части оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Налогоплательщик теряет право на применение ЕНВД, если по итогам налогового периода среднесписочная численность работников превысит 100 человек и (или) доля участия других организаций в его деятельности составит более 25%. В этом случае налогоплательщик обязан перейти на общий режим налогообложения с начала налогового периода, в котором допущено такое несоответствие. При этом суммы налогов, подлежащих уплате при использовании общего режима налогообложения, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном налоговым законодательством РФ для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных ИП.

Особенностью ЕНВД является то, что с момента его введения на соответствующей территории уплата его организациями для отдельных видов деятельности освобождает их от обязанностей по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций.

Для ИП уплата ЕНВД освобождает их от обязанностей по уплате НДФЛ, налога на имущество физических лиц и единого социального налога.

Организации и ИП, являющиеся налогоплательщиками ЕНВД, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Все остальные налоги и сборы организации и ИП, являющиеся плательщиками ЕНВД, уплачивают в соответствии с действующим законодательством.

Как и остальные налогоплательщики, плательщики ЕНВД обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленных законодательством РФ.

При осуществлении нескольких видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению, учет показателей, необходимых для исчисления налога, ведется раздельно по каждому виду деятельности.

Если налогоплательщики осуществляют наряду с деятельностью, подлежащей налогообложению ЕНВД, иные виды предпринима-

тельской деятельности, то они обязаны вести в общеустановленном порядке раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению ЕНВД, и предпринимательской деятельности, в отношении которой налогоплательщики уплачивают налоги в соответствии с иными режимами налогообложения, установленными НК.

Налогоплательщиками ЕНВД являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог, облагаемую им предпринимательскую деятельность. Налогоплательщики обязаны встать на учет в налоговых органах по месту осуществления данной деятельности в срок не позднее пяти дней с начала ее осуществления.

Объектом налогообложения является *вмененный доход* налогоплательщика, под которым понимается потенциально возможный доход налогоплательщика, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке.

Крайне важным моментом данного режима, существенно отличающим его, например, от УСН, является его *обязательность*, т.е. организации и ИП, занимающиеся установленными на данной территории соответствующими видами деятельности, обязаны перейти на уплату ЕНВД независимо от их желания. Применение системы налогообложения в виде ЕНВД не освобождает предприятия от ведения бухгалтерского и налогового учета, а ведь именно эти факторы и являются главным препятствием развития малых предприятий.

Налоговой базой для исчисления суммы ЕНВД признается величина вмененного дохода, рассчитываемая как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

$$ВД = БД \cdot ФП \cdot n \cdot K_1 \cdot K_2,$$

где ВД — вмененный доход; БД — базовая доходность; ФП — значение физического показателя; n — количество месяцев налогового периода; K_1, K_2 — корректирующие коэффициенты базовой доходности.

При этом под ***базовой доходностью*** понимается 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. В качестве физического показателя могут выступать численность работающих, единица площади, количество транспортных средств и т.д.

Помимо базовой доходности и физических показателей, для расчета размера вмененного дохода применяются специальные *корректирующие коэффициенты базовой доходности*, которые показывают степень влияния того или иного фактора на результат предпринимательской деятельности, облагаемой единым налогом:

1) K_1 — коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в РФ в предшествующем календарном году; его значение устанавливается на календарный год публикуется в порядке, установленном Правительством РФ;

2) K_2 — корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, величину доходов, особенности места ведения предпринимательской деятельности, площадь информационного поля электронных табло, площадь информационного поля наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, площадь информационного поля наружной рекламы с автоматической сменой изображения, количество автобусов любых типов, трамваев, троллейбусов, легковых и грузовых автомобилей, прицепов, полуприцепов и прицепов-роспусков, речных судов, используемых для распространения или размещения рекламы, и иные особенности.

Коэффициент K_2 устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. Его значение определяется для всех категорий налогоплательщиков на календарный год и может быть установлено в пределах от 0,005 до 1 включительно. Соответствующие органы власти при установлении данного коэффициента могут учитывать любые особенности ведения предпринимательской деятельности, но только в пределах указанного интервала.

Для исчисления суммы ЕНВД в зависимости от вида предпринимательской деятельности используются следующие физические показатели, характеризующие определенный вид предпринимательской деятельности, и базовая доходность в месяц (табл. 11.1).

Таблица 11.1

Базовая доходность по видам деятельности

Вид предпринимательской деятельности	*Физический показатель*	*Базовая доходность, руб./мес.*
1	2	3
Оказание бытовых услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя, чел.	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя, чел.	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя, чел.	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, м^2	50
Оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов	Количество автотранспортных средств, используемых для перевозки грузов, ед.	6 000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров	Количество посадочных мест, ед.	1 500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющий торговые залы	Площадь торгового зала, м^2	1 800

Продолжение табл. 11.1

1	2	3
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; превышает 5 м^2	Торговое место, ед. Площадь торгового места, м^2	9 000 1 800
Развозная и разносная розничная торговля	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя, чел.	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, м^2	1 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя, чел.	4 500
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций (за исключением рекламных конструкций с автоматической сменой изображения и электронных табло)	Площадь информационного поля, м^2	3 000
Распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля, м^2	4 000
Распространение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля, м^2	5 000

Продолжение табл. 11.1

1	2	3
Размещение рекламы на транспортных средствах	Количество транспортных средств, на которых размещена реклама, ед.	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Общая площадь помещения, м^2	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, 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	6 000
• превышает 5 м^2	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование торгового места, объекта нестационарной торговой сети, объекта организации общественного питания, м^2	1 200
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		

Окончание табл. 11.1

1	2	3
общественного питания, если площадь земельного участка:		
не превышает 10 м^2	Количество, переданных во временное владение и (или) в пользование земельных участков	5 000
превышает 10 м^2	Площадь переданного во временное владение и (или) в пользование земельного участка, м^2	1 000

Налоговым периодом по ЕНВД признается квартал. ***Ставка*** единого налога установлена в размере 15% величины вмененного дохода. Уплата производится налогоплательщиком по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца следующего налогового периода.

Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, уплаченных за этот же период времени при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается ЕНВД, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных ИП 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%.

Налоговая декларация по итогам налогового периода предоставляется налогоплательщиками в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода.

11.3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Несмотря на то что ***единый сельскохозяйственный налог*** (ЕСХН) был введен в действие еще в 2002 г., его практическое применение

оказалось существенно затрудненным из-за сложности определения налоговой ставки, которая была привязана к кадастровой стоимости одного гектара сельхозугодий, а сам земельный кадастр так и не был утвержден. Кроме того, существует такой сдерживающий фактор, как подотраслевая ограниченность: налог мог применяться только предприятиями — производителями продукции растениеводства. Для других подотраслей сельского хозяйства индустриального типа, таких, как животноводство, птицеводство, тепличное хозяйство и др., законом не предусматривалась возможность перехода на уплату ЕСХН.

Также следует отметить, что важной особенностью сельскохозяйственных предприятий является длительный кругооборот оборотных средств. Так, например, в растениеводстве он равен одному году, а в животноводстве — девяти месяцам. В связи с этим большая часть продукции сельхозпредприятий реализуется в конце года (в основном в IV квартале), что сказывается на неравномерности поступления выручки. Это приводит к тому, что реальный финансовый результат хозяйственной деятельности предприятия можно определить лишь в конце года. Установленный НК порядок уплаты налога — раз в квартал, а не по итогам сельскохозяйственного года — делал невозможным переход на ЕСХН абсолютного большинства хозяйств.

Все эти факторы потребовали принципиального изменения системы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей, нацеленной в первую очередь на устранение недостатков прежней системы. Кроме того, новый порядок налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей необходимо было нацелить прежде всего на стимулирование и поддержку сельхозпредприятий. В связи с этим в начале 2004 г. вступила в силу новая редакция закона, определившая более масштабные условия применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

НК определил, и это крайне важно, что порядок перехода организаций и ИП на систему налогообложения в виде уплаты единого сельскохозяйственного налога производится *на добровольной основе*.

Переход на уплату ЕСХН организациями предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, полученных в виде дивидендов и по операциям с отдельными видами долговых обязательств, облагаемых по налоговым ставкам, предусмотренным п. 3 и 4 ст. 284 НК), НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, договором о совместной деятельности, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ), налога на имущество организаций и уплатой единого сельскохо-

зяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

Для ИП, перешедших на уплату ЕСХН, предусматривается замена уплаты НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, за исключением налога, уплачиваемого с доходов, облагаемых по налоговым ставкам 35 и 9%), НДС (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества, договором о совместной деятельности, договором доверительного управления имуществом или концессионным соглашением на территории РФ), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления этой предпринимательской деятельности).

Все другие налоги и сборы должны уплачиваться организациями и ИП, перешедшими на уплату ЕСХН, в соответствии с иными режимами налогообложения.

Организации и ИП, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не освобождаются от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Основные элементы ЕСХИ приведены на рис. 11.3.

Налогоплательщиками являются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату ЕСХН в порядке, установленном Налоговым кодексом.

К *сельскохозяйственным товаропроизводителям* относятся:

1) организации и ИП, производящие сельскохозяйственную продукцию, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (в том числе на арендованных основных средствах) и реализующие эту продукцию;

2) сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые (торговые), снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие), признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом «О сельскохозяйственной кооперации» (непременным условием отнесения организаций, ИП и сельскохозяйственных потребительских кооперативов к указанной категории является требование, чтобы в их общем доходе от реализации товаров, работ или услуг доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая продукцию ее первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, составляла не менее 70%; указанная доля доходов определяется по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором организация, ИП или сельскохозяйственный потребительский кооператив подают заявление о переходе на уплату ЕСХН);

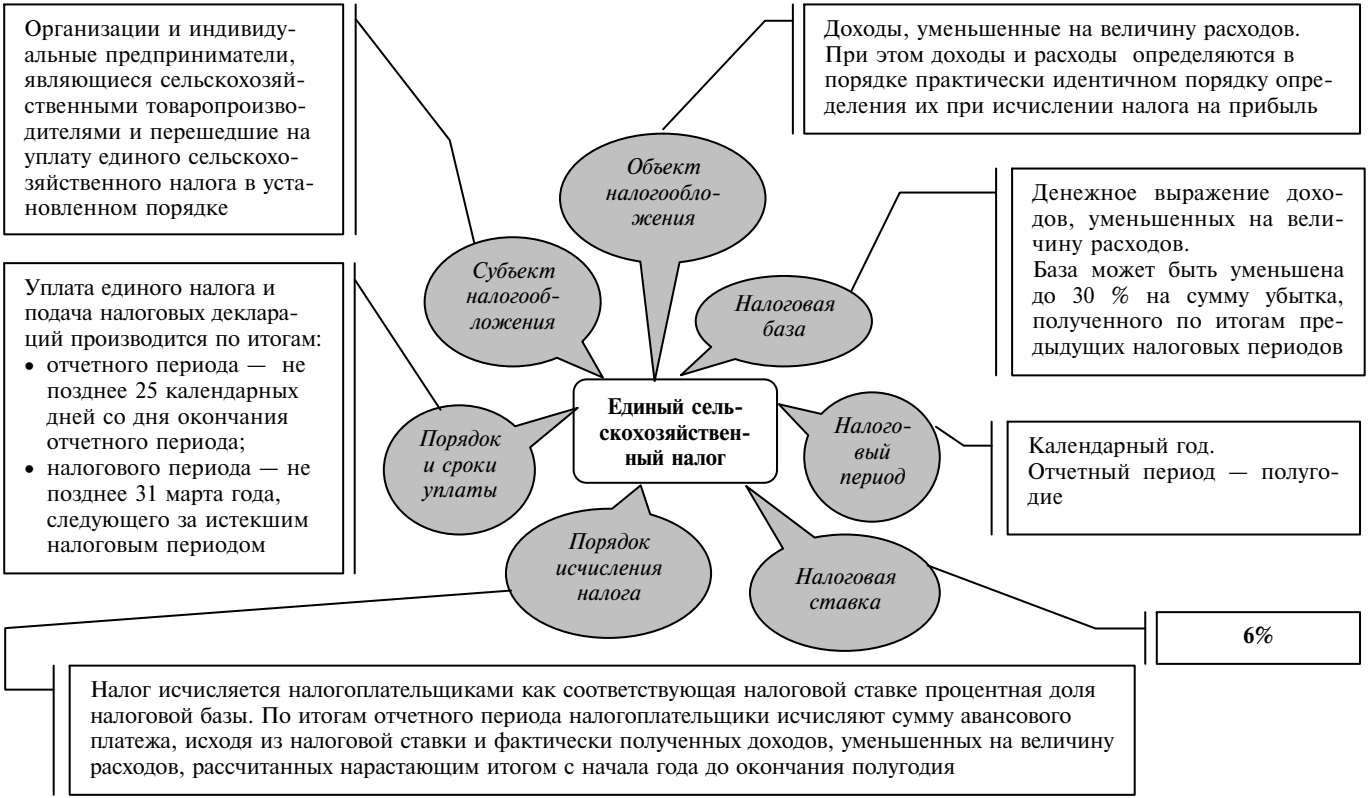


Рис. 11.3. **Основные элементы единого сельскохозяйственного налога**

3) 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;

4) рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при условии, что средняя численность работников, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, не превышает за налоговый период 300 человек.

Кроме того, организации, указанные в п. 3 и 4, должны удовлетворять следующим условиям:

- 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%;
- рыболовство осуществляется на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или такие суда используются на основании договоров фрахтования (бербоут-чартера и тайм-чартера).

Для налогоплательщиков ЕСХН, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции первичной переработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства, доля дохода от реализации продукции первичной переработки в общем доходе от реализации произведенной ими продукции определяется исходя из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и первичную переработку сельскохозяйственной продукции и общей суммы расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья.

К *сельскохозяйственной продукции* относятся продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов), конкретные виды которых определяются Правительством РФ в соответствии с Общероссийским классификатором продукции. При этом к сельскохозяйственной продукции относятся уловы водных биологических ресурсов, рыбная и иная продукция из водных биологических ресурсов, которые указаны в п. 4 и 5 ст. 333.3 НК, продукция, произведенная на судах рыбопромыслового флота, а также уловы водных биологических ресурсов, добытых (выловленных) за пределами исключительной экономической зоны РФ в соответствии с международными договорами.

Существует ряд организаций и ИП, которые *не могут перейти на уплату ЕСХН*. К ним в соответствии с НК относятся:

- организации и ИП, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации и ИП, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса;
- бюджетные учреждения

НК установлены порядок и условия перехода на уплату ЕСХН и возврата к общему режиму налогообложения.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, должны подать в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого они переходят на уплату ЕСХН, в налоговый орган заявление. В этом заявлении обязательно указывается доля произведенной ими сельскохозяйственной продукции в общем доходе от реализации по итогам календарного года, предшествующего году, в котором организация или ИП подают заявление о переходе на уплату ЕСХН.

Для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных ИП, такое заявление представляется в пятидневный срок с даты постановки на учет в налоговом органе. В этом случае организации и ИП считаются перешедшими на уплату ЕСХН в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Налоговым кодексом РФ установлено, что налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕСХН, не вправе до окончания налогового периода вернуться на иные режимы налогообложения.

Если по итогам налогового периода нарушаются условия применения ЕСХН, то такой налогоплательщик считается утратившим право на применение ЕСХН с начала налогового периода. Данный налогоплательщик должен за весь отчетный (налоговый) период произвести перерасчет обязательств по НДС, налогу на прибыль организаций, НДФЛ, налогу на имущество. При этом налоговым законодательством установлено, что такие налогоплательщики уплачивают пени за несвоевременную уплату указанных налогов и авансовых платежей по ним. Они обязаны подать в налоговый орган заявление о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСХН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим. Возвратиться на уплату ЕСХН они могут не ранее чем через один год после того, как они утратили право на уплату ЕСХН.

Объектом налогообложения по ЕСХН признаются *доходы, уменьшенные на величину расходов*. Порядок определения и признания доходов и расходов установлен НК.

Для плательщиков ЕСХН при определении объекта налогообложения должны учитываться:

- *доходы от реализации*, определяемые в соответствии со ст. 249 НК;
- *внереализационные доходы*, определяемые по ст. 250 НК.

При этом не учитываются доходы, указанные в ст. 251 НК (доходы, не учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль), а также доходы в виде полученных дивидендов или по операциям с отдельными видами договорных обязательств, если их налогообложение произведено налоговым агентом.

При определении объекта налогообложения налогоплательщики вправе уменьшить полученные ими доходы *на следующие виды расходов*:

1) расходы на приобретение, сооружение и изготовление основных средств, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;

2) расходы на приобретение нематериальных активов и создание их самим налогоплательщиком;

3) расходы на ремонт основных средств, в том числе арендованных;

4) арендные (в том числе лизинговые) платежи за арендуемое, в том числе принятое в лизинг, имущество;

5) материальные расходы, включая расходы на приобретение семян, рассады и другого посадочного материала, удобрений, кормов и средств защиты растений;

6) расходы оплату труда, выплату пособий по временной нетрудоспособности;

6.1) расходы на обеспечение мер по технике безопасности, предусмотренных нормативными правовыми актами РФ, и расходы, связанные с содержанием помещений и инвентаря здравпунктов, находящихся непосредственно на территории организации;

7) расходы на обязательное и добровольное страхование, включая страховые взносы по всем видам обязательного страхования, в том числе страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, обязательное медицинское страхование, обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, а также по следующим видам добровольного страхования: средств транспорта; грузов; основных средств производственного назначения, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства; рисков, связанных с выполнением строительно-монтажных работ; товарно-материальных запасов; урожая сельскохо-

зяйственных культур и животных; иного имущества, используемого налогоплательщиком для извлечения дохода; ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления деятельности в соответствии с общепринятыми международными требованиями;

8) суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам, работам или услугам, расходы на приобретение которых подлежат включению в состав расходов плательщиков ЕСХН;

9) суммы процентов, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств, кредитов или займов, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

10) расходы на обеспечение пожарной безопасности в соответствии с законодательством РФ, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности;

11) суммы таможенных платежей, уплачиваемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ и не подлежащие возврату налогоплательщикам в соответствии с таможенным законодательством РФ;

12) расходы на содержание служебного транспорта, а также расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством РФ;

13) командировочные расходы, включая: проезд работника к месту командировки и обратно; наем жилого помещения; суточные или полевое довольствие; оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов; консульские, аэродромные сборы; сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;

14) плата нотариусу за нотариальное оформление документов в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке;

15) расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги,

16) расходы на опубликование бухгалтерской отчетности, а также на опубликование и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена такая обязанность;

17) расходы на канцелярские товары;

18) расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, а также расходы на оплату услуг связи;

19) расходы, связанные с приобретением прав на использование программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям);

20) расходы на рекламу производимых (приобретаемых) или реализуемых товаров, работ или услуг, товарного знака и знака обслуживания;

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

22) расходы на питание работников, занятых на сельскохозяйственных работах;

22.1) расходы на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах норм, утвержденных Правительством РФ;

23) суммы налогов и сборов, уплачиваемые в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах;

24) расходы на оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, за вычетом НДС, включая расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке;

25) расходы на информационно-консультативные услуги;

26) расходы на подготовку и переподготовку кадров, состоящих в штате;

27) судебные расходы и арбитражные сборы;

28) расходы в виде уплаченных на основании решения суда штрафов, пеней и (или) иных санкций за нарушение договорных или долговых обязательств, а также расходы на возмещение причиненного ущерба;

29) расходы на подготовку в образовательных учреждениях среднего и высшего профессионального образования специалистов для налогоплательщиков при условии наличия договоров, предусматривающих их последующую работу у налогоплательщика не менее трех лет;

30) расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований (обязательств);

31) расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, включая расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, в том числе расходы на приобретение права на заключение договора аренды земельных участков при условии заключения указанного договора аренды, а именно:

- на земельные участки из земель сельскохозяйственного назначения;
- на земельные участки, которые находятся в государственной или муниципальной собственности и на которых расположены здания, строения, сооружения, используемые для сельскохозяйственного производства;

32) расходы на приобретение продуктивного скота, молодняка скота, молодняка птицы и мальков рыбы;

33) расходы на содержание вахтовых и временных поселков, связанных с сельскохозяйственным производством по пастбищному скотоводству;

34) расходы на выплату комиссионных агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручений;

35) расходы на сертификацию продукции;

36) периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации;

37) расходы на проведение (в случаях, установленных законодательством РФ) обязательной оценки в целях контроля за исчислением налоговой базы, а также расходы по рыночной оценке имущества в целях залога;

38) плата за предоставление информации о зарегистрированных правах;

39) расходы на оплату услуг специализированных организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости (в том числе правоустанавливающих документов на земельные участки и документов о межевании земельных участков);

40) расходы на оплату услуг специализированных организаций по проведению экспертизы, обследований, выдаче заключений и иных обязательных для выдачи лицензии документов;

41) расходы, связанные с участием в торгах (конкурсах, аукционах), проводимых при размещении заказов на поставку сельхозпродукции.

42) расходы в виде потерь от падежа птицы и животных в пределах норм, утверждаемых Правительством РФ.

43) суммы портовых сборов, расходы на услуги лоцмана и иные аналогичные расходы.

При этом в Налоговом кодексе РФ для всех предприятий, перешедших на уплату ЕСХН, установлена единая методика признания доходов и расходов:

- датой получения доходов является день поступления средств в кассу или на расчетный счет в банке, получения иного имущества, работ или услуг, а также имущественных прав, т.е. используется кассовый метод;
- расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

Налоговой базой для исчисления ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину произведенных расходов.

При этом если организация получает доходы или производит расходы, выраженные в иностранной валюте, то они должны быть учтены в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях, т.е. пересчитаны в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, установленному соответственно на дату получения доходов или дату осуществления расходов. Доходы, полученные в натуральной форме, должны учитываться исходя из цены договора с учетом рыночных цен, определяемых согласно ст. 40 НК.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Налогоплательщики ЕСХН имеют право уменьшить налоговую базу за налоговый период на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. При этом убыток может быть перенесен на будущие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. В таких случаях у налогоплательщика возникает обязанность хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Если убыток был получен налогоплательщиками при применении иного режима налогообложения, то он не может быть принят при переходе на уплату ЕСХН. Убыток, полученный налогоплательщиками при уплате ЕСХН, не принимается при переходе на иной режим налогообложения.

Налоговым периодом по ЕСХН является календарный год, ***отчетным периодом*** — полугодие.

Налоговая ставка установлена в размере 6%. При этом сумма ЕСХН исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

По итогам отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия. Уплаченные авансовые платежи засчитываются в счет уплаты ЕСХН по итогам налогового периода.

Уплата ЕСХН производится не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций.

Налоговая декларация представляется организациями и ИП по истечении: налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

11.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

При выполнении соглашений о разделе продукции применяется особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, установленный в главе 26^4 НК, которая была введена в действие с 1 января 2004 г. Помимо этого, основой правового регулирования разработки

природных ресурсов является Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ. Этим законом определяется порядок осуществления российскими и иностранными лицами инвестиционной деятельности на основе заключения соглашений о разделе продукции (далее — СРП или соглашение).

В настоящее время перечень месторождений, которые могут разрабатываться на условиях соглашений о разделе продукции, закреплен в соответствующих федеральных законах и включает 27 участков недр (табл. 11.2).

Таблица 11.2

Перечень и количество месторождений, которые могут разрабатываться на условиях раздела продукции в РФ

Участок недр	*Количество месторождений*, ед.
1. Нефтяные месторождения	21
2. Газовые месторождения	2
3. Золотоносные месторождения	3
4. Железорудное месторождение	1

Соглашением о разделе продукции (СРП) является договор, в соответствии с которым РФ предоставляет субъекту предпринимательской деятельности, т.е. инвестору, на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиски, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ. При этом инвестор обязан осуществлять проведение указанных работ за свой счет и на свой риск. Соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами соглашения.

При этом под ***произведенной продукцией*** понимается количество продукции горно-добывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации или предприятия, добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов.

Сторонами соглашений о разделе продукции выступают:

- *государство*, т.е. РФ, на территории которой расположен предоставляемый в пользование участок недр;
- *инвесторы* — граждане РФ, иностранные граждане и организации, осуществляющие вложения в поиски, разведку и добычу полезных ископаемых и являющиеся пользователями недр на условиях соглашения.

В соглашении определяются условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции и ее стоимости. Кроме того, в соглашении обязательно указывается часть произведенной продукции, которая должна быть передана в собственность инвестора для возмещения его расходов на выполнение работ по соглашению, так называемая компенсационная продукция.

Под ***компенсационной продукцией*** понимается часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов.

При заключении соглашений о разделе продукции основные параметры сделки оговариваются в ходе переговоров между представителями органов исполнительной власти и потенциальным инвестором на основе технико-экономического обоснования по каждому конкретному участку недр. При этом договор не может быть подписан без предварительного анализа его бюджетной эффективности.

Налогоплательщиками при выполнении соглашений о разделе продукции, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения.

В соответствии с НК РФ ***инвестором*** является юридическое лицо, осуществляющее вложение собственных, заемных или привлеченных средств в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся одновременно пользователем недр на условиях СРП.

При выполнении соглашений о разделе продукции должен соблюдаться ряд требований, которые определяют процедуру заключения СРП.

Во-первых, соглашения могут быть заключены только после проведения аукциона для всех желающих на предоставление права пользования недрами на общих основаниях, определенных Законом о недрах. В том случае если желающих осваивать месторождение на общих условиях не будет, то такой аукцион признается несостояв-

шимся и участок недр передается в разработку на условиях СРП. Такая ситуация может возникнуть, если данный участок недр экономически невыгодно разрабатывать на общих основаниях, поскольку для его разработки требуются значительно большие финансовые ресурсы, чем для разработки иных месторождений. При разработке на условиях СРП удлиняются сроки разработки таких участков, а соответственно и сроки окупаемости вложенных средств.

Во-вторых, должна соблюдаться обязательная доля государства в общем объеме произведенной продукции, и эта доля должна быть не менее 32% от общего количества произведенной продукции. В случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении СРП доля государства в прибыльной продукции должна быть увеличена в соответствии с условиями соглашения.

Для применения указанного налогового режима налогоплательщик должен представить в налоговый орган соответствующее письменное уведомление, соглашение о разделе продукции, а также решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

При выполнении СРП произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с условиями соглашения. Законом «О соглашениях о разделе продукции» предусматриваются два способа раздела продукции, при этом основным условием применения соглашений является проведение аукциона и признание его несостоявшимся (рис. 11.4).

Соглашением может предусматриваться только один из способов раздела продукции. Кроме того, соглашение не может предусматривать переход с одного способа раздела продукции на другой, а также замену одного способа раздела продукции другим.

➢ ***Первый способ раздела продукции*** предполагает следующие существенные условия соглашения.

1. Определение общего объема произведенной продукции и ее стоимости.

2. Определение части произведенной продукции, которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по соглашению, т.е. компенсационной продукции. При этом предельный уровень компенсационной продукции не должен превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе РФ — 90% общего объема произведенной продукции. Состав затрат, подлежащих возмещению инвестору за счет компенсационной продукции, определяется соглашением в соответствии с законодательством РФ.

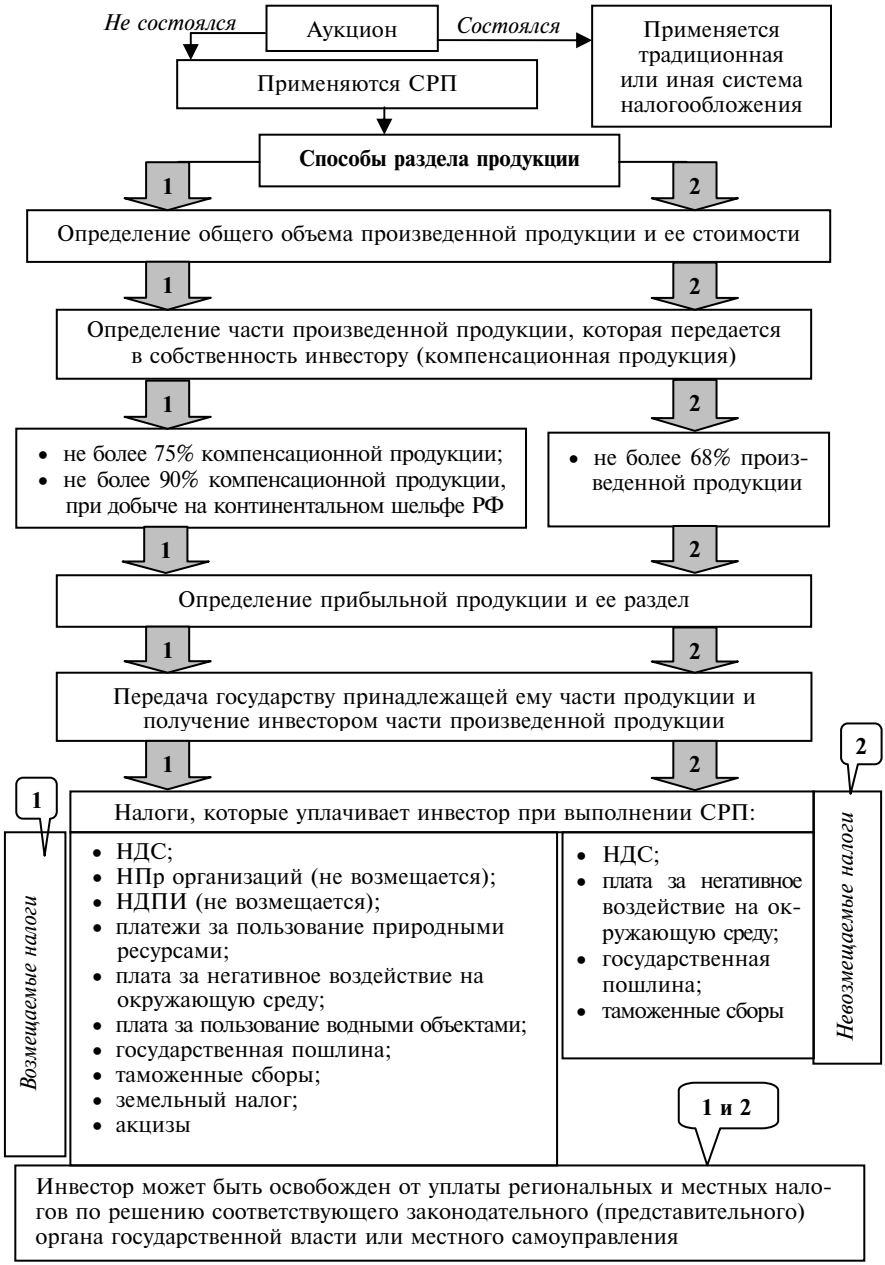


Рис. 11.4. **Применение способов раздела продукции**

3. Условия раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная при выполнении соглашения продукция за вычетом части этой продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДПИ, и компенсационной продукции за отчетный или налоговый период.

4. Передача инвестором государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента.

5. Получение инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

В случаях, когда раздел продукции производится согласно первому варианту, налогоплательщик обязан уплачивать следующие налоги и сборы: НДС, налог на прибыль организаций, НДПИ, платежи за пользование природными ресурсами, плату за негативное воздействие на окружающую среду, плату за пользование водными объектами, государственную пошлину, таможенные сборы, земельный налог и акцизы. Вместе с тем НК установлено, что суммы уплаченных инвестором данных налогов, за исключением налога на прибыль организаций и НДПИ, подлежат возмещению инвестору в составе возмещаемых расходов.

Одновременно с этим по решению соответствующего законодательного органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов и сборов.

Инвесторы освобождены от налога на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной СРП. Также инвесторы не уплачивают транспортный налог в отношении принадлежащих ему транспортных средств, используемых исключительно для целей соглашения. Данное положение не применяется в отношении легковых автомобилей.

Можно сделать вывод о том, что налогоплательщики, применяющие первый вариант соглашения, реально уплачивают только налог на прибыль и НДПИ. Затраты на уплату всех остальных налогов возмещаются инвестору в составе компенсационной продукции.

➢ ***Второй способ раздела продукции*** предусматривает следующие существенные условия.

1. Определение общего объема произведенной продукции и ее стоимости.

2. Условия раздела между государством и инвестором произведенной продукции или стоимостного эквивалента произведенной продукции и определение принадлежащих государству и инвестору долей произведенной продукции. Пропорции такого раздела опре-

деляются соглашением в зависимости от геолого-экономической и стоимостной оценок участка недр, технического проекта, показателей технико-экономического обоснования соглашения. При этом доля инвестора в произведенной продукции не должна превышать 68%, а доля государства должна быть не менее 32%.

3. Передача государству принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента.

4. Получение инвестором части произведенной продукции, принадлежащей ему в соответствии с условиями соглашения.

Следует заметить, что второй вариант соглашения о разделе продукции применяется лишь в отдельных случаях в качестве исключения.

При выполнении соглашения, предусматривающего второй вариант раздела произведенной продукции, инвестор должен уплачивать НДС, государственную пошлину, таможенные сборы и осуществлять платежи за негативное воздействие на окружающую среду. При этом НК РФ уже не предусматривает последующего возмещения уплаченных налогов. Так же как и в первом варианте, налогоплательщик может быть освобожден от уплаты региональных и местных налогов.

Таким образом, налогоплательщики, применяющие второй вариант соглашения, реально уплачивают НДС, государственную пошлину, таможенные сборы и плату за негативное воздействие на окружающую среду. При этом возмещение затрат по этим налогам для них не предусматривается. От всех остальных федеральных налогов они освобождены. Если инвесторы, применяющие второй вариант соглашения, не освобождены от уплаты местных и региональных налогов, то они имеют право возместить их в дальнейшем в составе компенсационной продукции.

Независимо от применяемых способов раздела продукции налогоплательщики освобождаются от уплаты таможенной пошлины в части товаров, ввозимых на таможенную территорию РФ или вывозимых с таможенной территории РФ и необходимых при выполнении работ по соглашению, предусмотренных программами работ и сметами расходов, утвержденными в установленном соглашением порядке.

Если налогоплательщик не освобожден от уплаты региональных и местных налогов, то его затраты по уплате указанных налогов должны возмещаться на сумму фактически уплаченных налогов за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой субъекту РФ, т.е. за счет компенсационной продукции.

Налоговой базой для расчета ***налога на добычу полезных ископаемых*** (НДПИ) при использовании СРП является стоимость произведенной продукции соответствующего качества горно-добывающей промышленности и продукции разработки карьеров. При этом оценка стоимости добытых полезных ископаемых может быть опре-

делена в соответствии со ст. 340 НК. В частности, стоимость произведенной продукции может быть рассчитана исходя из сложившихся у налогоплательщика цен реализации или исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого.

При выполнении соглашений налоговые ставки применяются с коэффициентом, равным 0,5 (за исключением добычи нефти и газового конденсата).

Налоговая база при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении по каждому соглашению в отдельности. Налоговая ставка при этом устанавливается в размере 340 руб. за 1 т с учетом коэффициента, характеризующего динамику мировых цен на нефть ($К_ц$). Данный коэффициент должен ежемесячно определяться налогоплательщиком самостоятельно по следующей формуле:

$$К_ц = (Ц - 8) \cdot \frac{Р}{252},$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» за 1 баррель, долл. США;
8 — базовая цена за указанную нефть за 1 баррель, долл. США;
$Р$ — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ;
252 — количество дней торгов в налоговом периоде.

Показатель $Р$ определяется налогоплательщиком за все календарные дни в соответствующем налоговом периоде самостоятельно как среднее арифметическое значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого ЦБ РФ.

Средний за налоговый период уровень цен сырой нефти марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все календарные дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. При этом средние за истекший месяц уровни цен данной нефти должны ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводиться через официальные источники информации. Если такая информация отсутствует, то показатель Ц определяется налогоплательщиком самостоятельно. Значение коэффициента $К_ц$ округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений должна применяться с коэффициентом, равным *0,5*, до достижения установленного соглашением предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата. После достижения предельного уровня налоговая ставка должна при-

меняться с коэффициентом, равным 1, который уже не изменяется в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

Сумма НДПИ при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом коэффициента $K_{ц}$, и величины соответствующей налоговой базы.

При определении суммы ***налога на прибыль организаций***, подлежащей уплате в бюджет, налогоплательщики должны руководствоваться гл. 25 НК с учетом установленных особенностей для данного режима налогообложения. ***Объектом налогообложения*** признается прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением соглашения, которая, в свою очередь, определяется как доходы, полученные от выполнения соглашений, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Доходом налогоплательщика от выполнения соглашения является стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору, а также полученные им внереализационные доходы, определяемые в общеустановленном порядке. Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение объема прибыльной продукции и цены произведенной продукции, установленной в соглашении. При этом цена нефти не может быть ниже среднего за отчетный период уровня цен сырой нефти марки «Юралс», определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

К *расходам* налогоплательщика относятся обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные им при выполнении соответствующего соглашения. Состав расходов, размер и порядок их признания определяются в соответствии с действующим налоговым законодательством, но с учетом следующих особенностей.

Обоснованными расходами являются расходы, произведенные налогоплательщиком в соответствии с программой работ и сметой расходов, утвержденными в установленном порядке, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

Основной особенностью исчисления расходов налогоплательщика является их разделение на расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы), и расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Как уже отмечалось выше, возмещаемыми расходами признаются расходы, произведенные налогоплательщиком в отчетном или налоговом периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов. При этом они подразделяются на затраты, произведенные налогоплательщиком до и после вступления в силу конкретного соглашения о разделе про-

дукции. Расходы, произведенные *до вступления* соглашения в силу, могут быть признаны возмещаемыми, если соглашение заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых и эти расходы не были предъявлены ранее недропользователем участка недр для целей исчисления в общеустановленном порядке налога на прибыль. Такие расходы должны быть отражены налогоплательщиком в смете расходов, предъявляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению. Расходы, произведенные налогоплательщиком *после вступления* соглашения в силу, признаются с учетом следующих особенностей.

Расходы на освоение природных ресурсов, перечень которых для всех налогоплательщиков налога на прибыль дан в НК РФ, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев.

Затраты на приобретение, сооружение, изготовление, доставку и подготовку к использованию амортизируемого имущества включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактических расходов при условии их включения в программу работ и смету расходов. При этом начисление амортизации по таким расходам не производится.

Произведенные расходы в форме отчислений в ликвидационный фонд для финансирования ликвидационных работ должны учитываться в целях налогообложения в размере и порядке, которые установлены соответствующим соглашением. Порядок формирования и использования ликвидационного фонда устанавливается Правительством РФ.

Управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения, в состав которых включаются расходы на оплату аренды офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами РФ, расходы на их содержание, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и другие управленческие расходы по условиям соглашения возмещаются в размере норматива управленческих расходов, установленного соглашением, но не более 2% общей суммы расходов, возмещаемых налогоплательщику в отчетном или налоговом периоде. Превышение суммы управленческих расходов над нормативом учитывается инвестором при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль.

В НК РФ установлен перечень расходов, которые *не могут быть признаны возмещаемыми*. К их числу относятся расходы на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе, на оплату сбора за участие в аукционе, а также затраты на право пользования участком недр на условиях соглашения. Также не признаются возмещаемыми отдельные виды расходов, понесенных налогоплательщиком после вступления соглашения в силу. Среди них можно выделить НДПИ, а также оговоренные в соглашении разовые платежи за пользование недрами. Сюда же относятся платежи, включая проценты по полученным кредитным и заемным средст-

вам, а также комиссионные выплаты по ним и прочие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению.

Кроме того, *не подлежат возмещению* налогоплательщику расходы на НИОКР, осуществленные в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития и других отраслевых и межотраслевых фондов финансирования, и непосредственно расходы на НИОКР, судебные расходы и арбитражные сборы, расходы на возмещение причиненного ущерба, расходы в виде недостачи материальных ценностей в производстве и на складе предприятия и другие аналогичные расходы.

Размер возмещаемых расходов предусматривается в соответствующем соглашении исходя из предельного уровня компенсационной продукции, но не может быть выше установленного НК предельного уровня.

Если размер возмещаемых расходов не достиг предельного уровня, то налогоплательщику возмещается вся их сумма. Если размер возмещаемых расходов превысил установленный уровень, то возмещение производится в размере установленного предельного уровня. При этом не возмещенные в отчетном или налоговом периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного или налогового периода.

Особо следует подчеркнуть, что расходы капитального характера могут быть приняты к возмещению при условии соблюдения требования об использовании доли товаров российского происхождения при проведении работ по соглашению. Федеральным законом предусмотрено, что не менее 70% в стоимостном выражении технологического оборудования для добычи, транспортировки и переработки полезных ископаемых, используемого инвестором для выполнения работ по соглашению, должно быть российского происхождения. Несоблюдение этого условия является основанием для отказа в возмещении соответствующих затрат инвестора.

К расходам, уменьшающим налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, относятся те же расходы, что установлены для общего режима налогообложения, за исключением налога на добычу полезных ископаемых.

Датой получения дохода признается последнее число отчетного или налогового периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции.

Налоговой базой для налога на прибыль при реализации СРП является денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли. При этом налоговая база должна определяться раздельно по каждому соглашению.

Если налоговая база по итогам налогового периода является отрицательной, то она признается равной нулю. При этом налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на величину полученного убытка в последующие налоговые периоды в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получена отрицательная величина, но не более срока действия соглашения.

Налоговая ставка устанавливается при подписании соглашения и должна соответствовать действующей на тот момент ставке налога на прибыль организаций. Установленная таким образом налоговая ставка должна применяться в течение всего срока действия соответствующего соглашения.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам отчетного или налогового периода по данным налогового учета.

При выполнении СРП налогоплательщики в соответствии с Налоговым кодексом РФ обязаны вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, связанным с выполнением соглашений. Если раздельный учет не ведется, то налогоплательщик обязан применять общий порядок налогообложения прибыли.

Прибыль, полученная налогоплательщиком от реализации компенсационной продукции, облагается в общеустановленном порядке. При этом она определяется как выручка от реализации компенсационной продукции, уменьшенная на величину расходов, связанных с реализацией указанной продукции и не учтенных в стоимости компенсационной продукции, уменьшенная на стоимость самой компенсационной продукции.

Определенные о с о б е н н о с т и имеются в уплате налога на добавленную стоимость при выполнении соглашений о разделе продукции. Следует отметить, что при выполнении СРП, во-первых, НДС исчисляется и уплачивается в соответствии с главой 21 НК, а во-вторых, применяется та налоговая ставка, которая действует в соответствующем налоговом периоде.

При реализации СРП установлен перечень дополнительных операций, *не подлежащих налогообложению НДС*. В частности, освобождаются от НДС операции, связанные с передачей на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по утвержденному в установленном порядке соглашению между инвестором и организацией, непосредственно осуществляющей выполнение работ по соглашению. Также не подлежит обложению НДС передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающих в качестве инвесторов в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения. НДС не уплачивается при передаче налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного

или приобретенного им имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

При реализации СРП может возникнуть ситуация, когда по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по соглашению превысит общую сумму НДС, начисленную по реализованным, переданным, выполненным или оказанным товарам, работа или услугам, в том числе при отсутствии указанной реализации. В этом случае полученная разница подлежит возмещению, зачету или возврату налогоплательщику в общеустановленном порядке. Следует отметить, что если налоговым органом не соблюдаются сроки возмещения подлежащих возврату налогоплательщику сумм НДС, то в этом случае эти суммы увеличиваются исходя из 1/360 ставки рефинансирования ЦБ РФ за каждый календарный день просрочки (при ведении учета в рублях) или 1/360 ставки ЛИБОР, действующей в соответствующем периоде, за каждый календарный день просрочки (при ведении учета в иностранной валюте).

Налогоплательщики при выполнении СРП обязаны представлять в налоговые органы по месту нахождения участка недр, предоставленного в пользование на условиях соглашения, *налоговые декларации* в общеустановленном порядке и по форме, утвержденной Минфином России. При этом декларации составляются по каждому налогу, по каждому соглашению отдельно от других видов деятельности налогоплательщиков.

Если участок недр, предоставляемый в пользование на условиях соглашения, расположен на континентальном шельфе РФ или в пределах ее исключительной экономической зоны, то налогоплательщик должен представлять налоговые декларации по указанным налогам в налоговые органы по месту своего нахождения.

Налогоплательщик обязан ежегодно в срок не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, представлять в налоговые органы утвержденные в установленном соглашением порядке программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год. В случае внесения изменений или дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения или дополнения в срок не позднее 10 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке.

При выполнении СРП существуют определенные о с о б е н н о с т и в постановке на учет налогоплательщиков.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения, за исключением случаев, если этот участок недр не расположен на континентальном

шельфе РФ или в пределах исключительной экономической зоны РФ. В таких случаях постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению.

Если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, то постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставляемого в пользование на условиях соглашения, подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения.

Для постановки на учет налогоплательщик обязан подать заявление и другие необходимые документы, предусмотренные НК, в налоговый орган в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу и получить в налоговом органе свидетельство о постановке на учет. В свидетельстве должны содержаться наименование соглашения, дата вступления соглашения в силу и срок его действия, наименование участка недр, предоставленного в пользование в соответствии с условиями соглашения, и указание его местонахождения, а также указание на то, что данный налогоплательщик является инвестором по соглашению или оператором соглашения и в отношении этого налогоплательщика применяется специальный налоговый режим.

Вопросы для самопроверки

1. Какие специальные налоговые режимы предусмотрены НК РФ?
2. Каковы порядок и условия перехода на упрощенную систему налогообложения и обратно?
3. От каких налогов освобождаются предприятия и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения?
4. Что такое вмененный доход и базовая доходность?
5. Какие виды деятельности облагаются ЕНВД?
6. Каковы порядок и условия перехода на систему налогообложения в виде ЕНВД?
7. Каким образом производится расчет величины вмененного дохода?
8. Каковы порядок и условия перехода на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврата к общему режиму налогообложения?
9. Для каких видов деятельности применяется система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?
10. Какие особенности существуют при исчислении налога на добычу полезных ископаемых при выполнении СРП?
11. В чем заключается специфика определения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль при выполнении СРП?
12. Каковы особенности исчисления и уплаты НДС при выполнении СРП?

12 Обязательные страховые взносы

Хороший пастух стрижет овец,
но не сдирает с них шкуры.

Тиберий, римский император

12.1. Концептуальные основы обязательного социального страхования

Система социального обеспечения в любом государстве сложна и многообразна. Но в целом она может быть определена как совокупность четырех ключевых элементов:

1) гарантируемых государством социальных выплат;
2) обязательного и добровольного социального страхования;
3) необходимой нормативно-правовой базы, регламентирующей уплату взносов и получение этих выплат;
4) системы органов, обеспечивающих контроль за уплатой взносов и реализацию этих выплат.

Известно, что социальные выплаты могут быть представлены совершенно разными формами — это и социальная помощь из бюджета отдельным группам населения, и благотворительные выплаты, и натуральное обеспечение. Однако в условиях рыночной экономики наиболее приемлемой формой является форма страховых выплат по различным социальным рискам.

Социальное страхование — это часть государственной системы социального обеспечения в части защиты населения от различных рисков, связанных с потерей работы, трудоспособности и доходов на основе коллективной солидарности возмещения ущерба.

Страховая природа этих выплат проявляется в резервировании части средств организаций или граждан (выбытие из денежного оборота) и возвращении их лишь при наступлении определенных событий — страховых случаев. Создание страховых фондов основывается на вероятностном характере индивидуального социального риска, т.е. на возможности его покрытия за счет средств нескольких субъектов страхования. Следует представлять, что создание резервов (страховых фондов), позволяющих покрывать риски, может быть эффективно лишь в масштабах государства, территории, отрасли, в противном случае при отсутствии эффекта масштаба оно приводит к убыткам, отвлечению значительной части денежных средств у субъектов страхования.

Субъектов социального страхования можно разделить на три категории.

1. *Страхователи* — плательщики страховых взносов. Ими могут быть органы исполнительной власти, организации любой организа-

ционно-правовой формы, а также граждане, обязанные в соответствии с федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования уплачивать страховые взносы.

2. *Страховщики* — некоммерческие организации, создаваемые в соответствии с федеральными законами о конкретных видах социального страхования для обеспечения прав застрахованных лиц по обязательному социальному страхованию при наступлении страховых случаев.

3. *Застрахованные лица* — это лица, подверженные риску, на которых распространяются условия страхования и за которых уплачиваются страховые взносы.

Система социального страхования организуется одновременно как на *добровольной*, так и *обязательной* основе. Добровольность чаще всего реализуется тогда, когда застрахованное лицо выступает страхователем собственных рисков, т.е. лицо, подверженное какому-либо риску, заключает договор со страховой организацией, на основании которого уплачивает страховые взносы, а при наступлении страхового случая получает страховое обеспечение — денежную компенсацию ущерба. В частности, добровольность стимулируется Законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений», согласно которому каждый рубль добровольных взносов страхователей софинансируется государственным рублем из Фонда национального благосостояния РФ. Однако в силу особой значимости некоторых социальных рисков, подверженности им большого числа граждан, большая часть социального страхования строится на обязательной основе, т.е. необходимость его осуществления является не правом, а законодательно установленной обязанностью страхователей.

Обязательное социальное страхование регламентируется Федеральным законом «Об основах обязательного социального страхования» (№ 165-ФЗ от 16.07.1999 г.). Это страхование включает совокупность создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию или минимизацию последствий изменения материального и социального положения работающих граждан, граждан, самостоятельно обеспечивающих себя работой, а в некоторых случаях неработающих граждан.

Отдельные виды обязательного социального страхования регламентируются собственными законами: «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ,

«Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством» от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ, «О медицинском страховании граждан в РФ» от 28 июня 1991 г. № 1499-1.

Основными ***принципами*** осуществления обязательного социального страхования являются:

- устойчивость финансового обеспечения этого страхования, достигаемая посредством эквивалентности страхового обеспечения средствам обязательного социального страхования;
- всеобщий обязательный характер этого страхования, т.е. обязательность уплаты всеми страхователями страховых взносов, и доступность для застрахованных лиц реализации своих социальных гарантий;
- государственная гарантия соблюдения прав застрахованных лиц на защиту от социальных страховых рисков и исполнение обязательств по обязательному социальному страхованию независимо от финансового положения страховщика;
- государственное регулирование системы обязательного социального страхования;
- паритетность участия представителей субъектов обязательного социального страхования в органах управления соответствующих фондов;
- ответственность за целевое использование средств обязательного социального страхования;
- обеспечение надзора и общественного контроля;
- автономность финансов системы обязательного социального страхования.

Видами *социальных страховых рисков*, предусмотренных в системе обязательного социального страхования, являются:

1) необходимость получения медицинской помощи;

2) утрата застрахованным лицом заработка вследствие временной нетрудоспособности, трудового увечья и профессионального заболевания, материнства, инвалидности, наступления старости и др.

В настоящее время в системе обязательного социального страхования выделяются три вида страхования:

- обязательное пенсионное страхование;
- обязательное социальное страхование на случай временной потери трудоспособности;
- обязательное медицинское страхование.

Для реализации этих видов страхования в системе государственных финансов созданы государственные внебюджетные фонды.

Внебюджетный фонд — это обособленный фонд денежных средств в составе бюджетной системы государства, имеющий целевой характер и предназначенный для реализации конституционных прав граждан и удовлетворения определенных потребностей социального и экономического характера.

Пенсионный фонд Российской Федерации (ПФ) образован в целях реализации обязательного пенсионного страхования — совокупности создаваемых государством правовых, экономических и организационных мер, направленных на компенсацию гражданам заработка (выплат, вознаграждений), получаемого ими до установления обязательного страхового обеспечения.

Фонд социального страхования Российской Федерации (ФСС) обеспечивает гарантированные государством пособия по временной нетрудоспособности, материнству и младенчеству, а также пособия при несчастных случаях на производстве и профзаболеваний.

Фонд обязательного медицинского страхования — форма социальной защиты населения в охране здоровья, которая гарантирует гражданам при возникновении страхового случая получение медицинской помощи за счет накопленных средств. Этот фонд существует на федеральном уровне, где представлен *Федеральным фондом обязательного медицинского страхования* (ФФОМС) и на территориальном уровне — *территориальными фондами обязательного медицинского страхования* (ТФОМС).

ФФОМС осуществляет выравнивание условий деятельности территориальных фондов, проводит финансирование целевых программ в рамках обязательного медицинского страхования, утверждает типовые правила медицинского страхования, разрабатывает нормативно-правовые документы и базовую программу в этой области, осуществляет сбор и анализ информации, готовит предложения о величине страховых тарифов, осуществляет подготовку специалистов по обязательному медицинскому страхованию, реализует контрольную функцию, т.е. в общем виде реализует координационную и нормативно-методическую работу в области медицинского страхования.

ТФОМС аккумулируют средства для финансирования медицинского страхования, осуществляемого страховыми медицинскими организациями, выравнивают финансовые ресурсы на местном уровне, накапливают финансовые резервы для обеспечения финансовой устойчивости системы медицинского страхования, т.е. являются непосредственными исполнителями работ по обязательному медицинскому страхованию.

Взаимосвязь страховых платежей и выплат (страхового обеспечения) представлена на рис. 12.1.

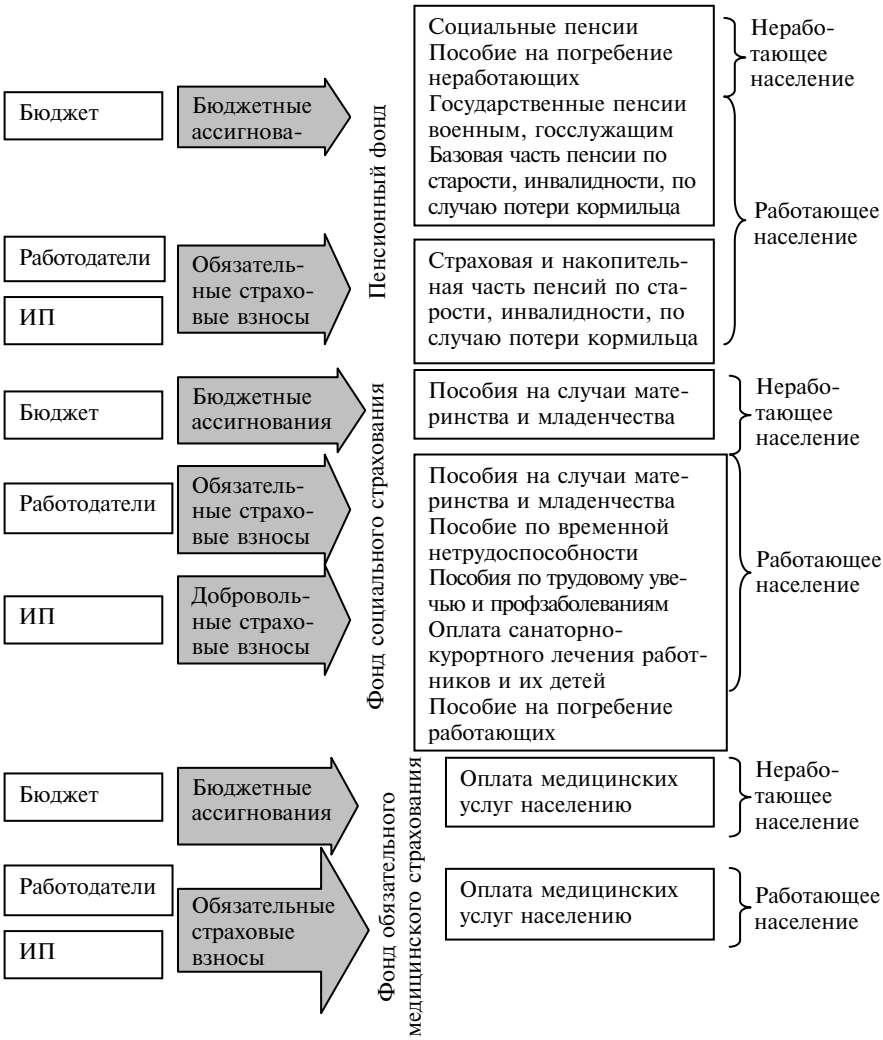


Рис. 12.1. **Взаимосвязь источников формирования и направлений расходования средств внебюджетных фондов по видам страхования**

Таким образом, формирование доходов государственных внебюджетных фондов осуществляется двумя способами:

1) за счет бюджетных ассигнований, как правило, финансирующих страховое обеспечение нетрудоспособного населения;

2) за счет уплаты страхователями страховых взносов (ранее — единого специального налога), финансирующих страховое обеспечение работающего и самозанятого населения.

С момента образования государственных внебюджетных фондов в начале 1990-х гг. основным источником их финансирования стали страховые взносы, уплачиваемые работодателями.

В соответствии с законом об обязательном социальном страховании, ***страховой взнос*** представляет собой обязательный платеж. Однако данное определение не позволяет установить разницу между налогом и страховым взносом. А основа такого различия кроется в признаке возмездности.

Страховые взносы имеют *индивидуальный возмездный характер*, целевым и персональным назначением которых является реализация права граждан на получение страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию.

Налог же представляет собой *безвозмездный обязательный индивидуальный платеж*, уплачиваемый в целях финансового обеспечения деятельности государства. Единый социальный налог (ЕСН) в 2001 г. заменил собой различные страховые взносы работодателей. ЕСН, сохранив свое целевое назначение, тем самым привнес в налоги возможность индивидуальной возмездности, нарушив классическое восприятие налога как индивидуально безвозмездного платежа. Кроме того, зачисление большей части ЕСН в федеральный бюджет еще более нарушало страховую природу выплат, подчеркивало распределительный характер этого налога — образование общего денежного фонда и более равномерное распределение между разными социальными группами. Таким образом, зависимость между получаемым доходом и будущими страховыми выплатами в значительной мере нивелировалась.

Вместе с тем решение об аккумулировании всех страховых взносов в едином социальном налоге в 2001 г. было оправданным шагом. Причинами такой налоговой новации в свое время стали:

- *во-первых*, наличие низких заработков у большей части населения, что не позволяло «резервировать» во внебюджетных фондах достаточную часть средств для персонифицированных страховых выплат, в связи с чем дефицит фондов вынужденно покрывался из бюджета;
- *во-вторых*, формирование значительной дифференциации уровня заработной платы между регионами, что обуславливало необходимость выравнивания размер социальных пособий за счет бюджетных средств;
- *в-третьих*, необходимость упрощения процедуры уплаты и контроля нового налога за счет объединения нескольких

страховых взносов в ЕСН и передаче функций по его администрированию налоговым органам;

- *в-четвертых*, необходимость легализации доходов и повышения заинтересованности страхователей и застрахованных лиц в полной, своевременной и правильной уплате ЕСН за счет существенного снижения в 2005 г. его ставки с 35,6 до 26 %.

Кстати, упомянутое выше снижение не привело к ожидаемому кардинальному росту поступлений ЕСН за счет легализации различных зарплатных схем, а лишь обострило проблему дефицитности внебюджетных фондов. Дополнительным фактором, осложняющим проблему наполнения внебюджетных фондов, является демографический фактор (низкий уровень рождаемости, высокая смертность трудоспособного населения и др.).

По мнению Правительства РФ, переход к формированию внебюджетных фондов за счет страховых взносов должен повысить заинтересованность как страхователей, так и страховщиков. Вместе с тем, возникает ряд новых проблем, связанных с процедурой уплаты этих взносов, с контролем за их уплатой, с нормативно-правовым регулированием этих платежей, а главное — расширением числа органов, имеющих властно-контрольные полномочия по отношению к хозяйствующим субъектам.

Новыми органами, осуществляющими контроль за уплатой страховых взносов, стали Пенсионный фонд и Фонд социального страхования. У этих фондов возникли ***следующие права*** (ст. 29 Закона от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ):

1) требовать от плательщика страховых взносов документы по формам, установленным государственными органами, служащие основаниями для исчисления и уплаты страховых взносов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты страховых взносов;

2) проводить выездные и камеральные проверки в соответствии с законодательством;

3) вызывать на основании письменного уведомления плательщиков страховых взносов для дачи пояснений в связи с уплатой ими страховых взносов либо в связи с проверкой правильности уплаты страховых взносов;

4) определять суммы страховых взносов, подлежащие уплате плательщиками в государственные внебюджетные фонды, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о плательщике, а также данных об аналогичных плательщиках, если плательщик отказывается допустить должностных лиц органа контроля на свою территорию, или если учет объектов обложения ведется с нарушениями или не ведется вообще;

5) требовать от плательщиков страховых взносов, их уполномоченных представителей устранения выявленных нарушений законодательства РФ и контролировать выполнение указанных требований;

6) взыскивать недоимку, а также пени и штрафы в порядке, установленном законодательством;

7) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов плательщика страховых взносов, с корреспондентских счетов банков сумм страховых взносов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в государственные внебюджетные фонды;

8) получать доступ к информации, составляющей банковскую тайну, в пределах, необходимых для осуществления контроля;

9) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски о взыскании недоимки, пеней и штрафов за правонарушения, а также иски о других выявленных нарушениях;

10) обращаться в установленном порядке в уполномоченный орган с заявлением о признании плательщика страховых взносов несостоятельным (банкротом) в связи с неисполнением им обязанности по уплате страховых взносов;

11) предоставлять плательщикам страховых взносов отсрочки (рассрочки) погашения сумм задолженности по страховым взносам, пеням и штрафам.

Органам контроля за уплатой страховых взносов (Пенсионному фонду и Фонду социального страхования) вменены следующие ***обязанности*** (ст. 29 Закона № 212-ФЗ):

1) осуществлять контроль за соблюдением законодательства РФ о страховых взносах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

2) вести в установленном порядке учет плательщиков страховых взносов;

3) давать плательщикам разъяснения о порядке уплаты страховых взносов и принятых нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты страховых взносов, их правах и обязанностях, полномочиях органов контроля за уплатой страховых взносов и их должностных лиц, а также предоставлять плательщикам страховых взносов формы расчетов по начисленным и уплаченным страховым взносам и разъяснять порядок их заполнения;

4) сообщать плательщикам страховых взносов сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства;

5) принимать решения о возврате плательщику страховых взносов сумм, излишне уплаченных или излишне взысканных страховых взносов, пеней и штрафов, и направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения, а также осу-

ществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных страховых взносов, пеней и штрафов;

6) направлять плательщику страховых взносов копии акта проверки и решения органа контроля, а также требование об уплате страховых взносов, пеней и штрафов;

7) выдавать плательщику страховых взносов по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по страховым взносам, пеням и штрафам на основании данных органа контроля за уплатой страховых взносов;

8) осуществлять по заявлению плательщика страховых взносов совместную сверку сумм уплаченных страховых взносов, пеней и штрафов;

9) выдавать по заявлению плательщика страховых взносов копии решений, принятых органом контроля за уплатой страховых взносов в отношении этого плательщика страховых взносов;

10) осуществлять управление средствами бюджета внебюджетного фонда в соответствии с законодательством.

Одним из направлений дальнейшего совершенствования наполняемости доходов внебюджетных фондов может стать частичная уплата этих взносов за счет средств самих застрахованных лиц, но такое направление будет иметь положительные перспективы лишь в случае предоставления достойного уровня страхового обеспечения.

12.2. Страховые взносы на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование

Итак, для мобилизации средств на реализацию прав граждан на государственное пенсионное, социальное и медицинское обеспечение, а также в целях повышения заинтересованности страхователей и застрахованных лиц в уплате установленных для этих целей платежей единый социальный налог заменен с 2010 г. на страховые взносы в государственные внебюджетные фонды. Контроль за своевременностью, полнотой и правильностью уплаты страховых взносов возложен:

- на органы Пенсионного фонда — в отношении страховых взносов на обязательное пенсионное и медицинское страхование;
- на органы Фонда социального страхования — в отношении страховых взносов на обязательное социальное страхование.

Отношения, связанные с исчислением и уплатой страховых взносов на обязательное страхование в РФ, регламентируются с 2010 г. Законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ. Основные элементы этих взносов представлены на рис. 12.2.

Рис. 12.2. **Основные элементы страховых взносов на обязательное социальное страхование**

Ключевую роль для определения суммы страховых взносов, порядка и сроков их уплаты играет категория, к которой можно отнести плательщика страховых взносов (страхователя). Все плательщики взносов делятся на две категории.

Первую категорию образуют лица, производящие выплаты и иные вознаграждения физическим лицам (далее будем именовать их *плательщиками-работодателями*), к которым относятся:

1) организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями (ИП), но производящие выплаты другим физическим лицам.

Вторую категорию образуют лица, получающие собственные доходы и непроизводящие выплаты физическим лицам (в дальнейшем будем именовать их *плательщиками-предпринимателями).* К ним относятся:

1) индивидуальные предприниматели;

2) адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

На практике нередки случаи, когда один и тот же плательщик одновременно может относиться к обеим категориям. В этом случае он является плательщиком взносов по каждому отдельно взятому основанию.

Для исчисления страховых взносов первой категории плательщиков следует определить *объект обложения* страховыми взносами и его стоимостное выражение — *базу обложения.*

Для *плательщиков-работодателей* (за исключением физических лиц, не признаваемых ИП) объектом обложения являются выплаты и иные вознаграждения, *начисляемые* плательщиком в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (кроме вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам), а также по договорам авторского заказа, договорам об отчуждении права на произведения науки, литературы, искусства.

Для *работодателей — физических лиц, не признаваемых индивидуальными предпринимателями,* объектом обложения являются выплаты и иные вознаграждения по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, выплачиваемые плательщиками в пользу физических лиц.

Для всех плательщиков-работодателей не относятся к объекту обложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственно-

сти или иных вещных прав на имущество, а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества. Кроме того, не признаются объектом обложения выплаты и иные вознаграждения в пользу физических лиц, не являющихся гражданами РФ по трудовым договорам, заключенным с российской организацией (подразделением), расположенной за пределами территории РФ.

База для начисления страховых взносов определяется исходя из стоимостной оценки объекта обложения.

Для *плательщиков-работодателей,* за исключением физических лиц, не признаваемых ИП, она определяется как сумма выплат, являющихся объектом обложения, *начисленных* работодателями за расчетный период в пользу работников. Причем при определении базы обложения учитываются любые выплаты, начисленные работодателями в пользу работников независимо от их формы, за исключением выплат, не признаваемых объектом обложения.

Для *физических лиц, не признаваемых ИП,* база обложения определяется как сумма выплат и вознаграждений, являющихся объектом обложения и *выплачиваемых* за расчетный период в пользу физических лиц.

Важно отметить, что плательщик обязан определять базу обложения отдельно по каждому работнику в течение всего расчетного периода (года) с его начала и по истечении каждого месяца нарастающим итогом. Предельная величина базы обложения установлена на уровне 415 тыс. руб. в год на одного работника. Выплаты страховых взносов с сумм, превышающих установленный предел не производятся, а сам установленный предел базы обложения, подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в стране. Это позволяет говорить о значительной регрессии в величине страховых взносов по отношению к доходам выше средних по стране, а также дает возможность государству снять с себя ответственность за невозможность установления прямой взаимосвязи величины установленных пособий с чересчур большими взносами в фонды страхования. Очевидно, что система не может обеспечить сопоставимость пособий с подобным размером оплаты труда.

Если выплаты производятся в натуральной форме, то для определения базы учитывается цена на продукцию, указанная сторонами договора, в случае государственного регулировании цен на эти товары — тариф государственных регулируемых розничных цен.

Для *плательщиков-предпринимателей* объект и база обложения страховыми взносами не устанавливается, а сумма страховых взносов определяется на основе *минимальной стоимости страхового года.*

К выплатам, *не подлежащим* обложению страховыми взносами, относятся следующие.

1. Государственные пособия, установленные законодательством РФ, субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по безработице, а также пособия и иные виды обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию.

2. Компенсационные выплаты (в пределах установленных норм), установленные законодательством РФ, субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, связанные с:

- возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья;
- бесплатным предоставлением жилых помещений, их оплатой и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения;
- оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также денежных средств взамен этого довольствия;
- оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, полученных спортсменами, работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях;
- увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск;
- возмещением расходов на профессиональную подготовку переподготовку и повышение квалификации работников;
- расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера;
- трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности, реорганизацией или ликвидацией организации; выполнением физическим лицом трудовых обязанностей, в т.ч. переезд на работу в другую местность.

3. Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой плательщиком:

- физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения материального ущерба или вреда их здоровью; а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ;
- работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;

- работникам (родителям, усыновителям, опекунам) при рождении (усыновлении (удочерении) ребенка, но не более 50 тыс. руб. на каждого ребенка.

4. Доходы (за исключением оплаты труда работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции традиционных видов промысла.

5. Суммы страховых платежей (взносов) по *обязательному страхованию* работников, осуществляемому плательщиком в соответствии с законодательством РФ, а также суммы платежей (взносов) плательщика по договорам *добровольного личного страхования* работников:

- предусматривающим оплату страховщиком медицинских расходов работников, если договор заключен на срок не менее одного года;
- заключенным исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица и/или причинения вреда здоровью застрахованного лица.

6. Взносы работодателя, уплаченные плательщиком в соответствии с ФЗ «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, в пользу которого уплачивались взносы.

7. Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая плательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми контрактами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

8. Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, комиссиями референдума, а также из средств избирательных фондов кандидатов, за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, кампаний референдума.

9. Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании.

10. Стоимость льгот по проезду, предоставляемым законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников.

11. Суммы материальной помощи, выплачиваемые работодателями своим работникам, не превышающие 4000 руб. на одно лицо за расчетный период.

12. Суммы платы за обучение по основным и дополнительным профессиональным образовательным программам, за профессиональную подготовку и переподготовку.

13. Суммы, выплачиваемые работодателями своим работникам на возмещение затрат по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения.

14. Суммы денежного довольствия, продовольственного и вещевого обеспечения военнослужащих, рядового и начальствующего состава органов внутренних дел, федеральной противопожарной службы, начальствующим составом федеральной фельдъегерской связи, сотрудниками уголовно-исполнительной системы, таможенных органов РФ, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, являющихся военнослужащими.

15. Суммы выплат и вознаграждений по трудовым договорам (в том числе авторского заказа) в пользу иностранных граждан и лиц без гражданства, пребывающих на территории РФ.

Не подлежат обложению страховыми взносами следующие расходы на командировки: суточные, фактически произведенные и документально подтвержденные расходы на проезд, расходы по найму жилого помещения, на оплату услуг связи, сборы за выдачу и регистрацию загранпаспорта, получение виз, расходы на обмен наличной валюты. Если перечисленные расходы не подтверждены документально, то они освобождаются от обложения страховыми взносами только в пределах установленных законодательством.

Помимо указанных выше выплат в базу для обложения страховыми взносами не включаются:

- в части взносов, подлежащих уплате в Фонд социального страхования РФ, — любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам;
- в части взносов, подлежащих уплате в Пенсионный фонд РФ, — суммы денежного содержания и другие выплаты, получаемые прокурорами, следователями, судьями федеральных судов и мировыми судьями.

Для второй категории плательщиков — *плательщиков-предпринимателей объектом и базой обложения* установлен двенадцатикратный минимальный размер оплаты труда.

Расчетным периодом по страховым взносам является календарный год, *отчетными периодами* — первый квартал, полугодие, девять месяцев календарного года и календарный год.

Принципиальное значение для расчета суммы страховых взносов имеет ***тариф страхового взноса*** — размер страхового взноса на единицу базы. В отличие от ЕСН, ставки по которому были дифференцированы для разных категорий плательщиков, размер тарифа страхового взноса устанавливается единым для всех. Кроме того, следует отметить его значительное увеличение по сравнению со ставкой ЕСН с 26 до 34%.

2010 год будет являться переходным — порядок определения базы, исчисления и уплаты страховых взносов будет осуществляться уже по новой процедуре, а размер страховых взносов останется неизменным (табл. 12.1).

Таблица 12.1

Тариф страхового взноса для всех категорий плательщиков, % к базе

Год	*Величина тарифа*				*Итого*
	ПФ	*ФСС*	*ФФОМС*	*ТФОМС*	
2010-й	20	2,9	1,1	2,0	26,0
2011-й и последующие	26	2,9	2,1	3,0	34,0

Ранее ЕСН предусматривал пониженную ставку для целого ряда плательщиков. В связи с унификацией ставки, для этих плательщиков установлен удлиненный переходный период (по 2014 г.) и постепенно увеличивающийся размер страхового взноса. Такие плательщики образуют три категории.

1. Сельскохозяйственные производители (табл. 12.2).

Таблица 12.2

Тариф страхового взноса для плательщиков — сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования на переходный период

Наименование внебюджетного фонда	*2010 г.*	*2011—2012 гг.*	*2013—2014 гг.*
Пенсионный фонд	15,8	16,0	21,0
Фонд социального страхования	1,9	1,9	2,4
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	1,1	1,1	1,6
Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	1,2	1,2	2,1
Итого	20,0	20,2	27,1

2. Организации и индивидуальные предприниматели (табл. 12.3):

- имеющие статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящие выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны;
- уплачивающие единый налог на вмененный доход (в отношении выплат, производимых физическим лицам);
- производящие выплаты или иные вознаграждения инвалидам; общественные организации инвалидов (их региональные и местные отделения), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, среднесписочная численность инвалидов в которых не менее 50%, а доля их заработной платы в фонде оплаты труда не менее 25%;
- созданные для достижения социальных целей.

Таблица 12.3

Тариф страхового взноса для плательщиков — имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, для организаций инвалидов и производящих выплаты инвалидам, плательщиков единого налога на вмененный доход, а также организаций, созданных для достижения социальных целей на переходный период

Наименование внебюджетного фонда	2010 г.	2011—2012 гг.	2013—2014 гг.
Пенсионный фонд	14,0	16,0	21,0
Фонд социального страхования	—	1,9	2,4
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	—	1,1	1,6
Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	—	1,2	2,1
Итого	14,0	20,2	27,1

3. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющий единый сельскохозяйственный налог (табл. 12.4).

Таблица 12.4

Тариф страхового взноса для плательщиков ЕСХН

Наименование внебюджетного фонда	*2010 г.*	*2011—2012 гг.*	*2013—2014 гг.*
Пенсионный фонд	10,3	16,0	21,0
Фонд социального страхования	—	1,9	2,4
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	—	1,1	1,6
Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	—	1,2	2,1
Итого	10,3	20,2	27,1

Следует обратить внимание, что к 2011 г. ставки для всех перечисленных выше «особых» категорий плательщиков будут унифицированы и до 2014 г. страховые взносы для этих плательщиков будут взиматься по одинаковым, хотя и несколько пониженным тарифам. В связи с установлением пониженных тарифов в переходный период выпадающие доходы Пенсионного фонда планируется компенсировать за счет межбюджетных трансфертов из федерального бюджета. С 2015 г. все эти «особые» категории переходят на уплату взносов по унифированной ставке в 34 %.

Порядок исчисления страховых взносов *плательщиками, производящими выплаты физическим лицам* регулируется ст. 15 Закона № 212-ФЗ. Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается плательщиками отдельно в каждый внебюджетный фонд. При этом она определяется как произведение соответствующего тарифа страхового взноса и базы обложения страховым взносом по формуле

$$СВ_{ВФ} = Т_{ВФ} \cdot Б,$$

где $СВ_{вф}$ — сумма страхового взноса в соответствующий внебюджетный фонд для плательщиков-работодателей; $Т_{вф}$ — тариф страхового взноса в соответствующий внебюджетный фонд; Б — база обложения страховым взносом на каждое физическое лицо, исчисленная с начала расчетного периода до окончания соответствующего календарного месяца.

Сумма страховых взносов исчисляется страхователем в виде ежемесячных обязательных платежей и определяется в полных рублях (сумма менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляется до полного рубля). Поскольку база для исчисления взноса определяется нарастающим итогом, общая сумма страховых взносов может быть уменьшена на величину ежемесячных обязательных платежей, исчисленных с начала расчетного периода по предшествующий календарный месяц включительно.

Величина взносов в Фонд социального страхования подлежит уменьшению на выплату обязательного страхового обеспечения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Порядок исчисления страховых взносов *для плательщиков, получающих собственные доходы, и не производящих выплаты физическим лицам* иной. Величина страховых взносов исчисляется на основе *стоимости страхового года* — суммы денежных средств, которые должны поступить за застрахованное лицо по обязательному социальному страхованию, в бюджет соответствующего внебюджетного фонда.

Стоимость страхового года для плательщиков, получающих собственные доходы, определяется как произведение 12-кратного минимального месячного размера оплаты труда (ММРОТ), установленного федеральным законом на начало финансового года и тарифа страховых взносов в соответствующий внебюджетный фонд ($Т_{вф}$):

$$ССГ_{ВФ} = 12 \cdot ММРОТ \cdot Т_{ВФ},$$

где $ССГ_{вф}$ — стоимость страхового года для плательщиков, получающих собственные доходы.

Плательщики, получающие собственные доходы, не исчисляют и не уплачивают взносы в части сумм, зачисляемых в Фонд социального страхования. Соответственно они не могут производить уменьшение сумм страховых взносов в связи с выплатой пособий на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством. Хотя допускается добровольное вступление таких плательщиков в правоотношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Аналогичная процедура исчисления страховых взносов устанавливается и для глав крестьянских (фермерских) хозяйств за себя и за всех членов хозяйства.

Порядок и сроки уплаты страховых взносов плательщиками-работодателями и плательщиками-предпринимателями также различаются. Порядок и сроки уплаты страховых взносов *плательщиками-работодателями* определяется следующим образом.

1. В течение расчетного (отчетного) периода по итогам каждого календарного месяца плательщики исчисляют ежемесячные обязательные авансовые платежи по страховым взносам и уплачивают их не позднее 15-го числа следующего месяца.

2. Плательщики страховых взносов ведут учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов в отношении каждого физического лица, которому осуществлялись выплаты.

3. Уплата страховых взносов осуществляется отдельными расчетными документами, направляемыми в государственные внебюджетные фонды.

4. По итогам каждого квартала плательщики предоставляют в орган контроля за уплатой страховых взносов:

- до 1-го числа второго календарного месяца, следующего за отчетным периодом (февраль, май, август, ноябрь), — расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам в территориальный орган Пенсионного фонда и в Фонды обязательного медицинского страхования;
- не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (январь, апрель, июль, октябрь), — в региональные отделения Фонда социального страхования расчет по начисленным и уплаченным страховым взносам в этот фонд, а также по расходам на выплату обязательного страхового обеспечения по этому виду страхования.

Плательщики страховых взносов, у которых среднесписочная численность физических лиц, в пользу которых производятся выплаты (вознаграждения), превышает 50 человек, предоставляют указанные расчеты в электронной форме с электронной цифровой подписью.

Обособленные подразделения плательщика, имеющие отдельный баланс, расчетный счет и начисляющие выплаты (вознаграждения), исполняют обязанности как по уплате страховых взносов, так и по представлению расчетов по месту своего нахождения.

Порядок и сроки уплаты страховых взносов *плательщиками, не являющимися работодателями,* определяются следующим образом.

1. Обязательные платежи уплачиваются не позднее 31 декабря текущего календарного года.

2. Сумма страховых взносов исчисляется плательщиком отдельно в отношении взносов в Пенсионный фонд РФ, Федеральный и территориальные фонды обязательного медицинского страхования. Уплата также осуществляется отдельными расчетными документами.

3. Расчет по начисленным и уплаченным взносам предоставляется плательщиком в Пенсионный фонд до 1 марта календарного года, следующего за расчетным периодом.

При обнаружении в поданном расчете по страховым взносам факта неотражения или неполноты отражения сведений, ошибок, приводящих к занижению (завышению) суммы страховых взносов плательщик обязан (вправе) представить в орган контроля за уплатой страховых взносов уточненный расчет. Если уточненный расчет предоставляется в орган контроля после истечения срока подачи

расчета, плательщик освобождается от ответственности в случаях:

- предоставления расчета до момента, когда он узнал об обнаружении контрольным органом ошибок, либо о назначении выездной проверки, при условии, что до предоставления уточненного расчета он уплатил недостающую сумму страхового взноса и пени;
- предоставления уточненного расчета после проведения выездной проверки, по результатам которой не были обнаружены неотражение или неполнота отражения сведений в расчете.

Сумма излишне уплаченных страховых взносов подлежит зачету в счет предстоящих платежей плательщика страховых взносов, погашения задолженности по пеням и штрафам за правонарушения в сфере уплаты страховых взносов, которые предусмотрены Законом № 212-ФЗ, либо возврату плательщику страховых взносов.

12.3. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний является относительно новой разновидностью социального страхования в нашей стране. Оно было установлено Законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ. Этот вид страхования предусматривает обеспечение социальной защиты застрахованных и экономически заинтересованности субъектов страхования в снижении профессионального риска, а также возмещение вреда, причиненного здоровью и жизни физических лиц при выполнении ими обязанностей по трудовому договору.

Страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний основано на следующих принципах:

1) гарантированность права застрахованных на страховое обеспечение;

2) экономическая заинтересованность страхователей в улучшении условий труда, повышении безопасности труда, снижении производственного травматизма;

3) обязательность регистрации в качестве страхователя всех лиц, привлекающих к труду работников;

4) обязательность уплаты страхователями страховых взносов;

5) дифференцированность страховых взносов в зависимости от класса профессионального риска.

Основные элементы этих взносов представлены на рис. 12.3.

Рис. 12.3. **Основные элементы страховых взносов по страхованию от несчастных случаев и профзаболеваний**

Застрахованными лицами в данном виде страхования являются физические лица:

- выполняющие работу на основании трудового договора;
- осужденные к лишению свободы и привлекаемые к труду страхователем;
- выполняющие работу по гражданско-правовому договору, если это предусмотрено в договоре.

Страхователями, т.е. плательщиками взносов, определены:

- юридические лица;
- физические лица, привлекающие наемных работников на основании трудового договора или гражданско-правового договора, если это определено его условиями.

Функции ***страховщика*** по данному виду страхования выполняются Фондом социального страхования РФ.

Объект обложения — это сумма начисленной оплаты труда (дохода) по всем основаниям застрахованных лиц или сумма вознаграждений по гражданско-правовым договорам. Стоимостное выражение этого объекта представляет ***базу обложения***.

Тарифы страхования отличаются по видам экономической деятельности и по классам профессионального риска. Их величина устанавливается в процентах к базе обложения и подлежит ежегодной корректировке. Величина страховых тарифов, установленная на 2009 г. и плановый период 2010—2011 гг. (в соответствии с Законом от 25 ноября 2008 г. № 217-ФЗ), приведена в табл. 12.5.

Таблица 12.5

Размер тарифной ставки страхового взноса по страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний

Класс профессионального риска	*Ставка страхового взноса, %*	*Класс профессионального риска*	*Ставка страхового взноса, %*
1	0,2	17	2,1
2	0,3	18	2,3
3	0,4	19	2,5
4	0,5	20	2,8
5	0,6	21	3,1
6	0,7	22	3,4
7	0,8	23	3,7
8	0,9	24	4,1
9	1,0	25	4,5
10	1,1	26	5,0
11	1,2	27	5,5
12	1,3	28	6,1
13	1,4	29	6,7
14	1,5	30	7,4
15	1,7	31	8,1
16	1,9	32	8,5

Класс профессионального риска устанавливается Правилами отнесения видов экономической деятельности к классу профессионального риска, утвержденные Постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2005 г. № 713.

Класс профессионального риска определяется исходя из величины интегрального показателя профессионального риска, учитывающего уровень производственного травматизма, профессиональной заболеваемости и расходов на обеспечение по страхованию, сложившийся по видам экономической деятельности страхователей. Такой интегральный показатель определяется по формуле

$$И_{п} = \frac{Е_{вв}}{Е_{фот}} \cdot 100\%,$$

где $И_{п}$ — интегральный показатель профессионального риска по данному виду экономической деятельности, %; $Е_{вв}$ — общая сумма расходов на обеспечение по страхованию по данному виду экономической деятельности в истекшем календарном году; $Е_{фот}$ — размер фонда оплаты труда по данному виду экономической деятельности, на который начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний в истекшем календарном году.

Изменение страхователем в течение текущего года вида экономической деятельности не влечет изменения размера страхового тарифа, установленного на этот год в отношении такого страхователя.

Основным видом экономической деятельности является:

1) *для коммерческой организации* — вид, который по итогам предыдущего года имеет наибольший удельный вес в общем объеме выпущенной продукции и оказанных услуг;

2) *для некоммерческой организации* — вид, в котором по итогам предыдущего года было занято наибольшее количество работников организации;

3) *для страхователя — физического лица*, нанимающего лиц, подлежащих обязательному социальному страхованию — основной вид деятельности, указанный в Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Основной вид деятельности страхователя — юридического лица, а также виды экономической деятельности подразделений страхователя, являющихся самостоятельными классификационными единицами, ежегодно подтверждаются страхователем в порядке, установленном Минздравсоцразвития РФ. Для страхователей — физиче-

ских лиц ежегодного подтверждения основного вида деятельности не требуется.

Если страхователь осуществляет свою деятельность по нескольким видам экономической деятельности, распределенным равными частями в общем объеме выпущенной продукции и оказанных услуг, он подлежит отнесению к основному виду экономической деятельности, который имеет наиболее высокий класс профессионального риска из осуществляемых им видов экономической деятельности.

Страхователи — бюджетные учреждения относятся к 01 классу профессионального риска в части деятельности, которая финансируется из бюджетов всех уровней и приравненных к ним источников.

Законодательство устанавливает льготы по уплате этих страховых взносов (60% установленного тарифа), которые применяется для следующих категорий плательщиков:

1) организаций любых организационно-правовых форм в части начисленных по всем основаниям независимо от источников финансирования выплат в денежной или натуральной формах работникам, являющимся инвалидами I, II и III групп;

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

3) организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%;

4) организаций, которые созданы для достижения социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых, являются указанные общественные организации инвалидов.

Кроме указанной льготы, Фонд социального страхования может установить для страхователя скидки и надбавки к установленному размеру страхового тарифа. Размер скидки и надбавки определяется страховщиком в соответствии с учетом состояния охраны труда, расходов на обеспечение по этому виду страхования. Он не может превышать 40% к страховому тарифу. Базовыми показателями, на основании которых страхователю предоставляется скидка

(надбавка) в соответствии с методикой расчета скидок и надбавок являются:

- отношение суммы обеспечения по страхованию в связи со всеми произошедшими у страхователя случаями к начисленной сумме страховых взносов;
- количество страховых случаев у страхователя на тысячу работающих;
- количество дней временной нетрудоспособности у страхователя на один страховой случай.

Скидка или надбавка устанавливается в случае, если указанные показатели меньше (скидка) или больше (надбавка) аналогичных показателей по виду экономической деятельности, которому соответствует основной вид деятельности страхователя. Приведенные критерии не являются единственными для решения о предоставлении скидки (надбавки). Условиями предоставления страхователю скидки также являются:

- осуществление страхователем финансово-хозяйственной деятельности в течение не менее чем три года с момента его государственной регистрации;
- своевременная уплата страхователем текущих страховых взносов;
- отсутствие задолженности по страховым взносам.

Исчисленные суммы страховых взносов перечисляются ежемесячно в срок, установленный для получения (перечисления на счет) средств на выплату заработной платы за истекший месяц, а в случае выплат на основе гражданско-правовых договоров, срок устанавливается страховщиком. Страхователи осуществляют учет случаев производственного травматизма и профзаболеваний застрахованных и связанных с ними выплат. Если страхователь производил выплаты на обеспечение по страхованию, то исчисленная сумма страховых взносов уменьшается на данную величину.

Ежеквартально страхователь предоставляет страховщику — отчетность о начисленных и уплаченных суммах взносов, не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. А органам статистического учета страхователь предоставляет отчетность о производственном травматизме, профзаболеваниях и связанных с ними затратах.

Вопросы для самопроверки

1. Какие элементы образуют систему социального обеспечения в России?
2. Дайте понятия основных категорий субъектов социального страхования.

3. На каких принципах сформировано обязательное социальное страхование?
4. За счет каких источников формируются доходы внебюджетных социальных фондов?
5. Какими правами наделены органы управления внебюджетных фондов?
6. Какие обязанности вменены органам управления внебюджетных фондов?
7. Сформулируйте основные элементы страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование.
8. Какие выплаты не подлежат обложению страховыми взносами?
9. В чем разница порядка исчисления страховых взносов плательщиками-работодателями и плательщиками, получающими собственные доходы?
10. Сформулируйте основные элементы страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.
11. Как устанавливается размер тарифной ставки страхового взноса на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний?

Библиографический список

1. *Брызгалин А.В.* О функциях налогообложения и о регулятивном значении налогов в экономике // Налоги. 2000. № 1.
2. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений // Налоги и финансовое право. 2005. № 10.
3. *Гончаров М.В.* Налоговые льготы как правовой механизм социальной поддержки населения // Налоги и финансовое право. 2005. № 9.
4. *Майбуров И.А.* Теория и история налогообложения: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
5. *Майбуров И.А.* Федеральные налоги и сборы: схемы для ускоренного изучения: Учеб. пособие. СПб.: Питер, 2006.
6. *Миронова О.А., Ханафеев Ф.Ф.* Налоговое администрирование: Учеб. пособие. М.: Омега-Л, 2005.
7. *Налоги* в условиях экономической интеграции / Под ред. проф. В.С. Барда и проф. Л.П. Павловой М.: КРОНУС, 2004.
8. *Налоги* и налогообложение: Учебник / Под ред. Д.Г. Черника. М.: МЦФЭР, 2005.
9. *Налоги* и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Б.Х. Алиева. М.: Финансы и статистика, 2005.
10. *Налоги* и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, А.Н. Романова. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.
11. *Налоги* и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А.В. Брызгалина М.: Аналитика-пресс, 1997.
12. *Налоговая* политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.
13. *Налоговый* менеджмент: Учебник / Под ред. А.Г. Поршнева. М.: ИНФРА-М, 2003.
14. *Николаев И., Шульга И.* и др. Экономика льгот // Общество и экономика. 2003. № 10.
15. *Организация* налогового учета и налогового контроля: Учеб. пособие. М.: ЭКСМО, 2006.
16. *Пансков В.Г.* Российская система налогообложения: проблемы развития. М.: МЦФЭР, 2004.
17. *Пансков В.Г.* Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: Финансы и статистика, 2005.
18. *Пепеляев С.Г.* Налоги: реформы и практика. М.: Статут, 2005.
19. *Федеральные* налоги и сборы с организаций: Учебник / Под ред. Л.П. Павловой, Л.И. Гончаренко. М.: Статус-Кво 97, 2004.
20. *Черник Д.Г.*, *Павлова Л.П.*, *Дадашев А.З.* и др. Налоги и налогообложение: Учебник М.: ИНФРА-М, 2003.