

В.Ф. Тарасова
Л.Н. Семькина
Т.В. Сапрыкина

Налоги и налогообложение

Рекомендовано
УМО по образованию в области финансов, учета
и мировой экономики
в качестве **учебного пособия**
для студентов,
обучающихся по специальности «Финансы и кредит»

Третье издание, переработанное



МОСКВА
2007

УДК 336.1/.5(075.8)

ББК 65.261.4я73

Т19

Рецензенты:

Е.Д. Щетинина, заведующая кафедрой «Маркетинг» Белгородской государственной технологической академии строительных материалов, д-р экон. наук, проф.,
Л.И. Гончаренко, заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации, канд. экон. наук, проф.,

А.И. Никитин, заведующий кафедрой «Экономика и управление на предприятии» Белгородского государственного технологического университета, канд. экон. наук, проф.

Тарасова В.Ф.

Т19 Налоги и налогообложение : учебное пособие / В.Ф. Тарасова, Л.Н. Семькина, Т.В. Сапрыкина. — 3-е изд., перераб. — М. : КНОРУС, 2007. — 320 с.

ISBN 5-85971-491-2

Представлена существующая в Российской Федерации система налогообложения, изложен порядок расчетов основных видов налогов и платежей в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, перечислены основные права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, рассмотрены вопросы ведения налогового учета и его взаимосвязь с бухгалтерским учетом.

Для студентов, аспирантов и преподавателей экономических факультетов и вузов, бухгалтеров, экономистов, менеджеров, а также для всех, кто интересуется вопросами налогообложения.

Редактор *Е.Е. Матвеева*

Корректор *М.А. Костыгина*

Компьютерная верстка: *О.С. Короткова*

Санитарно-эпидемиологическое заключение

№ 77.99.60.953.Д.011206.11.06 от 28.11.2006 г.

Подписано в печать 12.12.2006 г. Формат 60×90^{1/8}.

Печать офсетная. Бумага газетная. Гарнитура «Petersburg».

Усл. печ. л. 20,0. Уч.-изд. л. 16,6. Тираж 3000 экз. Заказ 8877.

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

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

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

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленного издательством электронного оригинал-макета в ГУП «Брянское областное полиграфическое объединение» 241019, г. Брянск, пр-т Ст. Димитрова, 40

ISBN 5-85971-491-2

978-5-85971-491-9

© Тарасова В.Ф., Семькина Л.Н.,
Сапрыкина Т.В., 2004, 2005, 2007

© КНОРУС, 2004, 2005, 2007.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	7
Глава 1. ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВ. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	8
1.1. Экономическое содержание налогов	8
1.2. Элементы налога и принципы налогообложения	14
Контрольные вопросы	26
Задания	26
Глава 2. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА	28
2.1. Налоговая система. Классификация налогов	28
Контрольные вопросы	34
Задания	35
2.2. Налоговая политика государства	35
Контрольные вопросы	41
Задания	41
2.3. Основные этапы становления и развития налоговой системы России	42
Контрольные вопросы	51
Глава 3. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ	52
3.1. Налог на прибыль организаций	52
Контрольные вопросы	71
Задания	72
3.2. Налог на имущество организаций	75
Контрольные вопросы	83
Задания	83
3.3. Платежи за пользование природными ресурсами	85
Контрольные вопросы	102
Задания	102
3.4. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	103
Контрольные вопросы	107
Задания	107
3.5. Налог на добавленную стоимость	108
Контрольные вопросы	119
Задания	119
3.6. Акцизы	122
Контрольные вопросы	133
Задания	133

3.7. Налог на игорный бизнес	134
Контрольные вопросы	137
Задания	138
3.8. Государственная пошлина	138
Контрольные вопросы	141
Задания	141
Глава 4. НАЛОГИ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ	143
4.1. Налог на доходы физических лиц	143
Контрольные вопросы	156
Задания	157
4.2. Налогообложение имущества физических лиц	158
Контрольные вопросы	162
Задания	162
Глава 5. НАЛОГИ, ФОРМИРУЮЩИЕ ЦЕЛЕВЫЕ БЮДЖЕТНЫЕ И СОЦИАЛЬНЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ	164
5.1. Транспортный налог	164
Контрольные вопросы	167
Задания	167
5.2. Единый социальный налог	168
Контрольные вопросы	176
Задания	176
Глава 6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ	178
6.1. Упрощенная система налогообложения	178
Контрольные вопросы	186
Задания	186
6.2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	188
Контрольные вопросы	192
Задания	192
6.3. Единый сельскохозяйственный налог	193
Контрольные вопросы	197
Задания	198
6.4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	198
Контрольные вопросы	209
Глава 7. НЕНАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ, ФОРМИРУЮЩИЕ БЮДЖЕТ ГОСУДАРСТВА	210
7.1. Таможенные пошлины	211
Контрольные вопросы	222
Задания	222
Глава 8. ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ	224
8.1. Права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов	224

Контрольные вопросы	229
Задания	229
8.2. Виды и методы налоговых проверок	230
Контрольные вопросы	234
Задания	234
Глава 9. БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ	236
9.1. Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам	236
Контрольные вопросы	242
Задания	243
9.2. Организация налогового учета	244
Контрольные вопросы	254
Задания	255
9.3. Регистры налогового учета	256
Контрольные вопросы	261
9.4. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета	262
Контрольные вопросы	270
Задания	271
Тесты для проверки остаточных знаний	272
Словарь терминов	303
Ответы на тесты	313
Ответы на задания	315
Литература	318

АВТОРЫ

- В.Ф. Тарасова,** заведующая кафедрой «Налоги и налогообложение», канд. экон. наук — гл. 1—5, 7, 8
- Л.Н. Семькина,** заведующая кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», канд. техн. наук — гл. 9
- Т.В. Сапрыкина,** преподаватель кафедры «Налоги и налогообложение» — гл. 3 (параграфы 1—3, совместно с В.Ф.Тарасовой), гл. 6

ПРЕДИСЛОВИЕ

Программа курса «Налоги и налогообложение» предусматривает изучение основ налогообложения, налоговой политики и построения налоговой системы Российской Федерации, механизма исчисления и уплаты действующих налогов с юридических и физических лиц.

Появление данной дисциплины в учебной программе вузов России вызвано жизненной необходимостью. По мере продвижения экономической системы нашей страны к рынку возник обширный спектр проблем в области управления общественным хозяйством. Переходные процессы оказались чрезвычайно сложными и неоднозначными. Идея о стихийном рынке как саморегулирующейся системе хозяйства оказалась ошибочной. Одним из главных инструментов регулирования экономических отношений является налоговая политика. Возник новый вид взаимоотношений между государством, его гражданами и предприятиями, который осуществляется посредством налогообложения. Поэтому и специалисты финансовых и экономических служб, и отдельные граждане должны обладать знаниями основ налогового законодательства, порядка расчета и уплаты установленных видов налогов и других обязательных платежей. Это даст возможность принимать правильные решения как в области профессиональной деятельности, так и в повседневной жизни.

Естественно, в учебной литературе подробно рассматриваются отнюдь не все вопросы, касающиеся тонкостей налогообложения применительно к отдельным хозяйственным ситуациям. Полную информацию по интересующей проблеме можно получить только путем тщательного изучения всех пунктов и положений действующих нормативных документов по налогообложению. Цель настоящего пособия — предоставить читателям, и в первую очередь студентам, основные сведения о налогах и других обязательных платежах.

В третьем издании учтены изменения налогового законодательства по состоянию на 1 января 2007 г. Авторы надеются, что разработанное ими учебное пособие поможет изучить материал и получить знания в соответствии с Государственным образовательным стандартом.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВ. ОСНОВЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

1.1. ЭКОНОМИЧЕСКОЕ СОДЕРЖАНИЕ НАЛОГОВ

Формирование финансовой системы и ее составной части — налоговой системы — неразрывно связано с эволюцией общества, с изменением форм государственного устройства. Возникновение налогов как экономического явления обусловлено становлением товарного производства, разделением общества на классы и формированием государственных институтов, которым требовались средства для осуществления своих функций, в том числе на содержание армии, судов, чиновников и другие нужды. В новое и новейшее время значение налогообложения неуклонно усиливалось: развивающиеся национальные капиталистические общества требовали постоянного увеличения ассигнований на проведение экспансионистской политики и экономических и социальных реформ.

Налоги являются основным источником формирования бюджета. Они представляют собой часть валового внутреннего продукта (ВВП), создаваемого в процессе производства при помощи человеческого труда, капиталов и природных ресурсов. Многие современные государства (в их числе и Россия) обладают незначительной собственностью на средства производства, поэтому формирование их бюджета происходит за счет отчуждения средств других участников производственного процесса. «Изъятие в пользу общества определенной доли валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса и составляет *сущность налога*»¹. Подобные отчисления производятся главными участниками экономического процесса:

- физическими лицами, получающими доход;
- юридическими лицами (хозяйствующими субъектами).

За счет налоговых поступлений, сборов, пошлин и других установленных платежей формируются финансовые ресурсы общества. Акку-

¹ Черник Д.Г. Налоговая система России. М., 1999. С. 15.

мулируя посредством налогов денежные средства, государственные институты получают возможность контролировать темпы развития отдельных отраслей народного хозяйства, проводить самостоятельную политику в сфере капиталовложений, влиять на платежеспособность основной массы населения. Следовательно, **экономическое содержание** налога на макроэкономическом уровне — это доля произведенного валового внутреннего продукта, перераспределяемого государством с целью реализации своих функций, а на микроэкономическом — это принудительно отчуждаемая часть дохода, полученного субъектами хозяйствования при осуществлении своей деятельности.

В науке утвердился взгляд, согласно которому налог выступает как своего рода оплата услуг управленческого аппарата и отдельных общественно значимых служб: налог — это «форма, которую приобретают затраты на производство разнообразных общественных благ, предоставляемых государством своим гражданам»². Таким образом налогоплательщику обеспечиваются условия для реализации стоящих перед ним финансово-хозяйственных задач, а государство, взимая за это налоги, наполняет бюджет.

К настоящему моменту в большинстве стран мира преобладает смешанная экономика, в которой действие рыночных механизмов дополняется государственным управлением. С точки зрения теории оправданием вмешательства властных институтов в процесс внутреннего регулирования производственно-коммерческой сферы являются ситуации, когда рынок не в состоянии самостоятельно решить все проблемы (производство общественных благ, социальные вопросы, макроэкономическая стабильность, развитие научно-технического прогресса, экологическое равновесие). Для осуществления своей деятельности государству, как и любому субъекту экономики, необходимы средства, основным источником которых в данном случае выступают налоги.

В идеале схема финансовых взаимоотношений между хозяйствующим субъектом и государством должна быть замкнутой: первый платит налоги, а второе предоставляет на эту сумму товары и услуги, называемые общественными благами. В реальности это невозможно, так как на государство возложена не только экономическая функция, непосредственно касающаяся деятельности каждого предприятия, но и общенациональная, которая воздействует на плательщика налога лишь опосредованно, через социальную среду. Наглядно это представлено на рис. 1.1.

² *Якобсон Л.И.* Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М., 1995. С. 3.

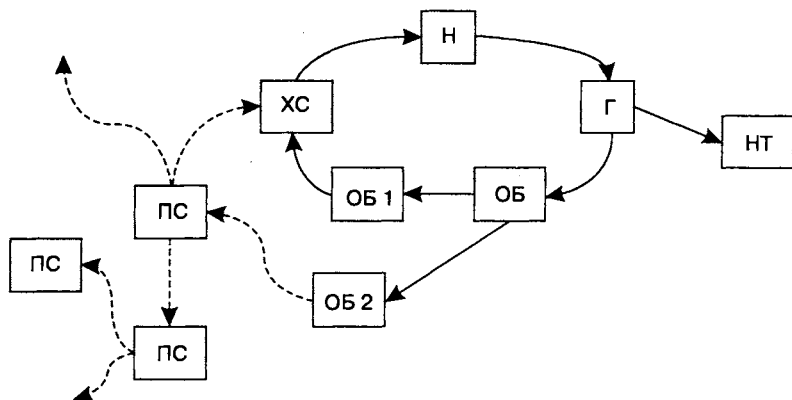


Рис: 1.1. Налоговые отношения между хозяйствующим субъектом и государством:

ХС — хозяйствующий субъект; Н — совокупность налогов, уплачиваемых в бюджет государства; Г — государство; ОБ — совокупность общественных благ, которые предоставляет государство обществу взамен уплаченных налоговых платежей; НТ — нерациональные траты государственных структур; ОБ 1 — общественные блага, которые хозяйствующий субъект непосредственно использует в своей деятельности; ОБ 2 — общественные блага, действие которых хозяйствующий субъект может ощутить только через формирование социальной среды; ПС — прочие субъекты общества

В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) дается определение **налога** как «обязательного, индивидуально безвозмездного платежа, взимаемого с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на правах собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» (п. 1 ст. 8 НК РФ). Исходя из этого определения можно сделать вывод, что налог основывается на следующих принципах:

- обязательность уплаты всеми лицами, определенными в соответствии с законодательством как субъекты налогообложения, т. е. налогам присущ принудительный характер;
- индивидуальность определения величины налога в отношении каждого налогоплательщика;
- безвозмездность уплачиваемых сумм, что означает отсутствие факта непосредственного предоставления налогоплательщику благ и услуг, прав, документов взамен уплачиваемой суммы;

■ отчуждение доли денежных средств, принадлежащих организации или физическому лицу, что сопровождается сменой формы собственности; часть собственности индивидуума в денежном выражении переходит в государственную, и при этом образуется централизованный фонд (бюджет) государства.

При определенных экономических и политических условиях уплата налогов может происходить и в натуральном виде, что характерно, главным образом, для слаборазвитых стран. Впрочем, подобные обстоятельства могут возникнуть в любом обществе. Так, в годы Великой Отечественной войны налоги чаще всего взимались не в денежной форме, а в натуральной.

Финансовые ресурсы государства формируются и за счет сборов. **Сбор** — это «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)» (п. 2 ст. 8 НК РФ). Главное отличие сбора от налога — отсутствие требования безвозмездной уплаты, т. е. перечисление сбора предполагает последующее совершение разрешительных действий плательщиком (например, уплата сбора на право торговли позволяет осуществлять торговлю на территории данного субъекта федерации). К отличительным признакам сбора также относится нерегулярный характер его уплаты, которая производится по мере необходимости, до начала функционирования субъекта в качестве участника экономического процесса, в то время как налоги начисляются и уплачиваются по результатам хозяйственной деятельности.

Сущность налогов проявляется через их функции: фискальную, экономическую, контрольную.

Фискальная функция (от лат. *fiscus* — государственная казна) обычно рассматривается как основная, присущая всем общественно-экономическим формациям на всех этапах эволюции. Именно благодаря действию данной функции властные институты обеспечиваются необходимыми ресурсами (натуральными и (или) финансовыми), а на более высоких стадиях развития государства формируется единый централизованный денежный фонд.

В индустриальном и постиндустриальном обществах, ввиду того, что объем налоговых отчислений увеличивается, а государство стремится все более активно проводить свою политику в экономической и социальной сферах, значение фискальной функции возрастает.

Налоги в этом случае превращаются в основной источник доходов. В странах с рыночной экономикой доля налоговых поступлений в бюджет составляет 80—90%. Для сравнения налогового бремени по странам в международной статистике пользуются показателем удельного веса налоговых поступлений в валовом внутреннем продукте. Таким образом, фискальная функция налогов, с помощью которой происходит огосударствление части новой стоимости в денежной форме, позволяет государственным структурам вмещаться в хозяйственную и социальную жизнь общества и обуславливает **экономическую функцию** налогов. Последняя включает в себя ряд подфункций: регулирующую, распределительную, стимулирующую, социальную и воспроизводственную.

Налоговое регулирование, являющееся составной частью государственного регулирования, в современных условиях признано важным экономическим инструментом воздействия государства на объем потребительского спроса, инвестиции, темпы экономического роста, а также на стимулирование отдельных отраслей и сфер экономики.

Распределительная подфункция реализуется при распределении и перераспределении ВВП. Этот процесс происходит путем введения новых и отмены старых действующих налогов, изменения ставок, расширения или сокращения налоговой базы, изменения схем зачисления налоговых поступлений по бюджетам различного уровня.

Стимулирующая подфункция органично дополняет регулирующую и проявляется в дифференциации налоговых ставок, введении налоговых льгот для отдельных категорий налогоплательщиков, для поддержания производства продукции социального и сельскохозяйственного назначения, инновационной и внешнеэкономической деятельности. Например, при исчислении налога на добавленную стоимость установлены три ставки: 0%, 10% и 18% (ст. 164 НК РФ). Первая из них — нулевая — применяется в основном в отношении экспортных операций; тем самым государство стимулирует развитие внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов, что является одним из основных показателей экономического развития страны. Обложение по 10%-ной ставке производится при реализации продуктов питания (за исключением деликатесных) и товаров детского ассортимента. В этом случае государственная политика направлена, с одной стороны, на стимулирование жизненно важных отраслей, а с другой — на повышение жизненного уровня населения страны.

Действие **социальной подфункции** выражается в применении налоговых методов поддержки социального обеспечения и социального страхования населения. Вычеты на благотворительные цели,

на содержание детей и иждивенцев при исчислении налога на доходы физических лиц и единого социального налога непосредственно направлены на обеспечение социальной защищенности граждан. Кроме того, за счет общих налоговых поступлений финансируются здравоохранение, образование, развитие науки и культуры, другие программы. Все это свидетельствует о социальном характере налогов и, следовательно, позволяет с их помощью снижать напряженность в обществе.

Воспроизводственная подфункция предполагает зачисление налогов на специальные счета и формирование внебюджетных фондов для осуществления мероприятий природоохранного назначения, содержания дорожного хозяйства и т.п. К таким налогам относятся: земельный, водный, налог на добычу полезных ископаемых, транспортный и ряд других.

Экономисты отмечают наличие связи между двумя основными функциями налогов — фискальной и экономической. Увеличение налогового бремени способствует более полной реализации фискальной функции в краткосрочном периоде, но при этом подрывает экономические стимулы развития производства, что ведет к снижению налоговых поступлений в бюджет государства. И наоборот, понижение ставок уменьшает фискальный эффект налогов на первых порах, но стимулирует развитие экономики. В долгосрочной перспективе за счет роста деловой активности доходы государства возрастут и, следовательно, возрастет значение фискальной функции даже при низком уровне налогообложения. Эти закономерности были математически исследованы, и результат известен в мировой экономической науке как эффект «кривой Лаффера»: линия, построенная ученым, отражает взаимосвязь между величиной ставки налога и объемом поступления налоговых платежей в государственный бюджет. Установлено, что при ставке подоходного налога свыше 30–35% средства уходят в теневую экономику или предприятия прекращают деятельность по причине отсутствия экономической выгоды.

Действие **контрольной функции** позволяет оперативно оценивать эффективность каждого отдельного налогового канала и фискального «пресса» в целом, выявлять необходимость внесения изменений в налоговую систему и бюджетную политику, т.е. сущность данной функции состоит в том, что появляется возможность количественного анализа налоговых поступлений и их сопоставления с потребностями государства в финансовых ресурсах. Реализуется рассматриваемая функция специальными органами, осуществляющими контроль за правильностью исчисления, своевременной уплатой и правильным зачис-

лением налогов, соблюдением установленных норм заполнения и представления налоговой отчетности.

Применение всех функций налогов с учетом их взаимосвязи определяет эффективность финансово-бюджетных отношений и налоговой политики.

1.2. ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГА И ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Число налогов велико, структура их различна. Тем не менее для каждого из них должны быть определены круг налогоплательщиков и основные элементы. В законе о каждом налоге или сборе должна содержаться исчерпывающая информация, так как нечеткость, двусмысленность или неполнота нормативной базы могут привести, с одной стороны, к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях, а с другой — к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, выражающимся в расширительном толковании положений закона и др. В отечественной экономической литературе не раз отмечалось: «Если законодатель по какой-либо причине не установил и (или) не определил хотя бы один из них, обязанность налогоплательщика не может считаться установленной. В этой ситуации в ряде случаев налогоплательщик имеет все законные основания не уплачивать налог, а в ряде случаев — уплачивать налог наиболее выгодным для себя способом»³. Четкое определение элементов налога способствует планированию развития бизнеса и определению финансового результата предпринимательской деятельности, что особенно важно при рыночных отношениях.

В пункте 1 ст. 17 НК РФ говорится, что «налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения». Данной статьей предусмотрено обязательное наличие следующих элементов налога:

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

Рассмотрим каждый из указанных элементов подробнее.

³ Основы налогового права / под ред. С.Г. Пеняева. М., 1995. С. 39.

Налогоплательщик — это организация или человек, на которого законодательно возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ). При определении какого-либо лица, юридического или физического, как налогоплательщика необходимо различать резидентов и нерезидентов, чье правовое определение в национальных налоговых законодательствах отличается конкретностью признаков. Типичными признаками выступают: место регистрации, место экономической деятельности и место управления. Резиденты отвечают перед отечественным законодательством по всей сумме и видам доходов, а также по всем видам налогов; нерезиденты уплачивают налоги только от дохода, полученного на территории данной страны.

Объект налогообложения — это те действия, события или состояния, участие в которых переводит организацию или гражданина в разряд налогоплательщиков. Видами объектов налогообложения могут выступать «операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога» (п. 1 ст. 38 НК РФ).

По каждому существующему налогу законодательно определен объект налогообложения. Например, по налогу на прибыль объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком (ст. 247 НК РФ), а по транспортному налогу — автомобили, автобусы, самолеты, вертолеты, яхты и другие транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 1 ст. 358 НК РФ).

Налоговая база — понятие количественное. Она представляет собой «стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения» (п. 1 ст. 53 НК РФ); порядок ее определения по каждому виду налога устанавливается отдельно. Четкое и однозначное обозначение налоговой базы необходимо для исчисления налога, но непосредственно она не является обстоятельством, порождающим обязанность уплаты налога. Так, наличие у подакцизных товаров стоимости не является фактом, обуславливающим необходимость перечислить в бюджет сумму акциза. Обязанность по уплате возникает в связи с определенными в законе действиями налогоплательщика (реализация подакцизных товаров, ввоз их на таможенную территорию Российской Федерации и т.д.).

Налоговый период — «календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого оп-

ределяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате» (п. 1 ст. 53 НК РФ). К примеру, по налогу на прибыль налоговым периодом является год, а по налогу на добавленную стоимость — месяц или квартал.

Важность наличия в законодательстве данного элемента объясняется временной протяженностью действий и состояний, подпадающих под определение «объект налогообложения», что в свою очередь ставит перед налогоплательщиком и контролирующим органом вопрос о потенциальной возможности многократности исчисления и уплаты конкретного налога, что противоречит действующим нормативным документам.

Налоговый период не следует путать с **отчетным**, т.е. с термином, обозначающим срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления и предоставления в налоговый орган отчетности. Сложность кроется в том, что зачастую данные понятия совпадают: по налогу на добавленную стоимость налоговый и отчетный периоды равны календарному месяцу, а для налогоплательщиков с ежемесячной выручкой, не превышающей двух миллионов рублей, налоговый и отчетный период определены как квартал. В то же время по ряду налогов отчетность должна представляться несколько раз в течение одного налогового периода.

Ставка налога «представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы» (п. 1 ст. 53 НК РФ). По методу установления различают ставки **твердые**, или специфические (на каждую единицу налогообложения определен фиксированный размер налога независимо от полученного плательщиком размера дохода: например, 20 рублей на одну лошадиную силу), и **процентные**, или долевые, адвалорные (устанавливаются в виде доли от объекта налогообложения, к примеру, 13% с каждого рубля налоговой базы). Существуют три вида процентных (долевых) ставок:

- 1) пропорциональные (устанавливаются в виде единого фиксированного процента к объекту обложения независимо от его величины);
- 2) прогрессивные (процент изъятия возрастает по мере роста величины объекта обложения);
- 3) регрессивные (процент уменьшается по мере роста облагаемой базы).

Иногда устанавливаются комбинированные ставки, в которых сочетаются оба указанных вида: и твердые, и долевые (при таможенном обложении, расчете сумм акцизных платежей и т.п.). Так на период 2006 г. установлена ставка акциза на сигареты с фильтром в размере 78 руб. 00 коп. за 1000 штук + 8%, но не менее 25% отпускной цены (п.1 ст. 193 НК РФ).

Порядок исчисления устанавливается конкретно по каждому виду налога. Согласно ст. 52 НК РФ сумма налога может быть исчислена налогоплательщиком самостоятельно, налоговым органом или налоговым агентом. К примеру, по налогу на добавленную стоимость или по налогу на прибыль организаций именно на налогоплательщика возлагается обязанность по определению (исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот) суммы, подлежащей уплате в бюджет. Налог же на доходы физических лиц исчисляет налоговый агент, т.е. организация, выплачивающая работнику заработную плату или иное вознаграждение, а налог на имущество физических лиц — налоговый орган. Так же возможен и комбинированный вариант: транспортный налог исчисляется организациями самостоятельно, а в отношении физических лиц, имеющих транспортные средства, аналогичные действия производятся налоговым органом.

Основные положения **порядка и сроков уплаты** налогов и сборов обозначены в ст. 57 и 58 НК РФ:

- сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено (п. 3 ст. 57 НК РФ);

- в случаях когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ);

- уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 58 НК РФ);

- уплата налогов производится в наличной или безналичной форме (п. 3 ст. 58 НК РФ);

- подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки (п. 2 ст. 58 НК РФ).

Более детально вопросы сроков и порядка уплаты конкретных налогов рассматриваются отдельно применительно к каждому случаю.

Действующим законодательством предусмотрены три основных способа уплаты налога:

- 1) по декларации;
- 2) у источника дохода;
- 3) кадастровый.

При первом из указанных способов — **по декларации** — платательщик (юридическое или физическое лицо) сначала получает доход, а по-

том исчисляет и уплачивает в бюджет налог. Кроме того, он в установленный срок направляет в контролирующий орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах — налоговую декларацию, которая представляет собой «письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога» (п.1 ст. 80 НК РФ).

Уплата налога *у источника дохода* означает, что плательщик получает причитающиеся ему средства за вычетом суммы налога, рассчитанного и удержанного предприятием или предпринимателем, производящим выплату. В отличие от предыдущего способа в данном случае сначала уплачивается налог, а затем налогоплательщик получает свой доход. Таким образом уплачивается налог на доходы физических лиц: бухгалтерия организации, в которой работает человек, начисляет заработную плату, удерживает из нее указанный налог и лишь после этого выплачивает работнику остаток.

Кадастровый способ уплаты налога предполагает составление реестра, который содержит перечень типичных объектов (земель, домов и т.п.), классифицируемых по внешним признакам, и устанавливает среднюю доходность объекта обложения. При этом важно заметить, что величина уплачиваемого налога не связана с реальной доходностью облагаемого объекта, в связи с чем и момент уплаты налога никак не связан с моментом получения дохода.

В практике налогообложения возможно применение нескольких способов уплаты налога в отношении одного вида дохода. Так, по налогу на доходы физических лиц перечисление налога производит источник дохода. Но если налогоплательщик пользуется социальными или имущественными вычетами, то он обязан заполнить декларацию, по данным которой налоговые органы произведут перерасчет уплаченного налога на доходы физических лиц и выведут сумму, которая подлежит возврату данному физическому лицу или доплате в бюджет.

Рассмотрим на конкретном образце — транспортном налоге — присущие ему элементы.

Пример 1.1. Легковой автомобиль зарегистрирован на физическое лицо. Налогоплательщиком является физическое лицо.

Элементами налогообложения признаются:

- объект налогообложения — легковой автомобиль;
- налоговая база — мощность двигателя автомобиля в лошадиных силах;
- налоговый период — календарный год;

- налоговая ставка — твердая, в рублях на одну лошадиную силу;
- порядок исчисления налога — исчисляется налоговым органом;
- порядок и сроки уплаты — физическому лицу вручается налоговое уведомление, срок уплаты устанавливается законами субъектов Российской Федерации.

В правовых документах и экономической литературе наряду с уже известными читателю понятиями используются и другие: «налоговый агент», «сборщик налогов», «носитель налогов», «источник налога», «единица налогообложения», «налоговые льготы».

Налоговыми агентами являются лица, на которых «возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов» (п. 1 ст. 24 НК РФ). Законодательством на налогового агента наложены следующие обязанности (п. 3 ст. 24 НК РФ):

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов;

- предоставлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и перечисления налогов.

Например, исчисление и перечисление налога на доходы физических лиц осуществляется налоговым агентом — российской организацией, индивидуальным предпринимателем или постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации (п. 1 ст. 226 НК РФ).

Прием от плательщиков средств в уплату налогов и сборов и перечисление их в бюджет могут осуществляться государственными органами, органами местного самоуправления и другими уполномоченными должностными лицами и организациями, которые называются **сборщиками налогов** (ст. 25 НК РФ).

Носителем налога называется лицо, которое фактически платит налог; именно у этого лица происходит уменьшение доходов на величину налога.

Источник налога — это средства, используемые для уплаты налога. Выбор их строго ограничен: существуют только два источника, за счет которых может быть уплачен налог — доход и капитал налогоплательщика. Если перечисления будут постоянно производиться за счет капитала, то таковой в конце концов иссякнет и, следовательно,

исчезнет возможность уплаты налога. Поэтому для плательщика предпочтительней, не затрагивая капитал, изымать сумму начисленных налогов из доходов, и только в экстренных ситуациях — при угрозе начала процедуры банкротства, отчуждения производственных резервов и т.д., а также при наступлении обстоятельств непреодолимой силы (форс-мажор) — обращение к капиталу может быть признано экономически обоснованным.

Функционирование налога неразрывно связано с понятием единицы налогообложения и налоговыми льготами. Термином **«единица налогообложения»** в литературе зачастую обозначают единицу измерения налоговой базы. Она может выражаться как в денежной, так и в любой другой форме.

Отдельным категориям плательщиков предоставляются **налоговые льготы**, т.е. преимущества перед другими плательщиками не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ).

Использование налогов в качестве основного источника доходов государства требует разработки определенных правил — **принципов налогообложения**. Наиболее ярко и точно они были сформулированы шотландским экономистом и философом А. Смитом (1723–1790) в книге «Исследование о природе и причинах богатства народов», вышедшей в свет в 1776 г. Выделенные ученым критерии прошли испытание временем, они актуальны сегодня, и их по праву называют классическими.

Итак, согласно идеям А. Смита, при формировании налоговой системы необходимо руководствоваться следующими принципами:

- принципом справедливости, утверждающим всеобщность обложения налогом и равномерность распределения его между гражданами соразмерно их доходам. Понимание справедливости зависит от исторического этапа развития, экономического устройства общества, социального статуса человека, его политических взглядов. В приложении к современности применение данного правила означает, что налогоплательщики законодательно обязаны участвовать в финансировании общественных (государственных) структур и мероприятий, причем распределение налогового бремени производится с учетом уровня полученных доходов;

- принципом определенности, требующим, чтобы сумма, способ и время платежа были точно заранее известны плательщику. Неопределенность налогообложения, с одной стороны, приводит к тому, что плательщик может попасть под власть контролирующих инстанций, а с другой — создает условия уклонения от налогообложения. Кроме

того, в условиях неоднозначности толкования нормативных документов, нестабильности и непредсказуемости системы налогообложения в целом трудно принимать решения и строить стратегию бизнеса;

■ принципом удобства, который предполагает, что при создании налоговой системы должны в первую очередь учитываться интересы плательщика: минимум формальностей, максимальная простота процедуры перечисления средств, совпадение во времени момента получения дохода и изъятия налога и т.п.;

■ принципом экономии, заключающимся в сокращении издержек взимания налога, в рационализации и удешевлении системы налогообложения в целом. Сегодня данный принцип рассматривается как чисто технический: расходы по взиманию налога должны быть минимальными по сравнению с доходом, который приносит данный налог.

Положения, обоснованные А. Смитом в конце XVIII в., столетием позже были расширены и систематизированы немецким ученым-экономистом А.Вагнером, который объединил все принципы построения налоговой системы в четыре группы⁴. Взгляды А. Вагнера представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Система принципов налогообложения А. Вагнера

Принцип налогообложения	Характеристика
1. Финансовые принципы организации налогообложения	1.1. Достаточность налогообложения (налогообложение должно строиться таким образом, чтобы обеспечить необходимый объем поступления денежных средств в бюджет). 1.2. Эластичность (подвижность) налогообложения (значение ряда элементов налога — ставка, период — может быть изменено в соответствии с экономической конъюнктурой)
2. Народнохозяйственные принципы	2.1. Надлежащий выбор источника налогообложения (в частности, решение вопроса, должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо всего населения в целом). 2.2. Продуманность структуры налогообложения (правильная комбинация различных налогов в единую систему с учетом возможных последствий их взаимодействия)
3. Этические принципы (принципы справедливости)	3.1. Всеобщность налогообложения. 3.2. Равномерность налогообложения

⁴ Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение : учебное пособие. М., 2005. С. 31.

Принцип налогообложения	Характеристика
4. Административно-технические правила (принципы налогового управления)	4.1. Определенность налогообложения.
	4.2. Удобство уплаты налога.
	4.3. Максимальное уменьшение сопутствующих издержек

Со временем этот перечень был дополнен следующими позициями: учеными были сформулированы и обоснованы принципы однократности обложения, научного подхода к установлению величины ставок налога, стабильности налогообложения, доступности и открытости информации по налогообложению и др.

Особое внимание в условиях федеративного или конфедеративного устройства общества уделяется принципу строгого разделения налогов и сборов по уровням бюджета от низшего (населенный пункт или район) к высшему (общегосударственный). Выполнение данного правила должно регулироваться нормами как местного, так и федерального законодательства.

Для стимулирования развития предпринимательской деятельности и предотвращения социальной напряженности имеет большое значение применение принципа научного подхода к установлению конкретной величины ставки налога. Суть этого правила состоит в том, что масштаб налоговой нагрузки на плательщика должен позволить ему после изъятия всех установленных выплат иметь доход, обеспечивающий удовлетворение жизненных потребностей и сохраняющий возможность расширения воспроизводства. Недопустимо при установлении ставок налога исходить из сиюминутных интересов пополнения государственной казны в ущерб развитию экономики и интересам налогоплательщиков.

Суммируя вышесказанное, можно выделить основные черты налоговой системы, построенной с учетом как классических, так и новейших научных разработок:

- экономическая целесообразность всех элементов с точки зрения как государства, так и плательщика;
- отсутствие противоречий в нормативной базе;
- возможность быстрой адаптации к изменениям социальной, политической и экономической ситуации;
- простота и удобство исполнения наложенных обязательств;
- рациональность и экономичность системы в целом.

Большинство из перечисленных принципов учитывалось и при формировании налоговой системы в Российской Федерации.

Принципы налогообложения на практике реализуются через **методы налогообложения**. Под этим термином понимается установление зависимости между величиной ставки налога и размером налоговой базы. На сегодняшний момент известны четыре метода: равный, пропорциональный, прогрессивный и регрессивный.

Метод равного налогообложения заключается в том, что все налогоплательщики уплачивают одинаковую сумму налога независимо от имеющегося в их собственности дохода или имущества. Этот способ характеризуется простотой исчисления и взимания налога, однако он считается «несправедливым», так как для малоимущих плательщиков такое налоговое бремя является крайне тяжелым, а для лиц с большими доходами незначительным. Равное обложение получило широкое распространение в средневековой Европе, но после перехода к капиталистическому способу хозяйствования используется все реже и реже. В Российской Федерации данный метод используется при построении некоторых местных налогов, например, в случаях, когда величина налоговой ставки определялась кратно установленному минимальному размеру оплаты труда.

Метод пропорционального налогообложения предусматривает одинаковый размер налоговой ставки для всех плательщиков, но в то же время отчисляемые в бюджет суммы будут различны ввиду того, что их величина зависит от размера базы обложения. Эту схему можно признать более справедливой, т.к. в ее рамках учитывается платежеспособность обязанного лица, однако и в данном случае налоговый гнет ослабляется по мере роста дохода плательщика. В настоящее время по пропорциональному методу построено большинство налогов (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц и др.).

Суть **метода прогрессивного налогообложения** состоит в том, что размер ставки налога растет одновременно с увеличением дохода или стоимости имущества, т.е. плательщики отчисляют налоги по разным ставкам. В мировой финансовой практике используются три формы прогрессии: простая поразрядная, относительная поразрядная и сложная.

При **простой поразрядной прогрессии** доходы делятся на разряды. Для каждого из них указывается минимальная и максимальная величина доходов («вилка») и твердая сумма налогового оклада. При этом методе в пределах одного разряда размер суммы налога совпадает с налоговой ставкой и не зависит от величины дохода. Отличительной чертой такой прогрессии является резкий скачок суммы налога при переходе от одного уровня к другому, а внутри разряда нарушается принцип справедливости (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Простая поразрядная прогрессия (образец)

(руб.)

Доход	Ставка налога
0—2 000	100
2 001—4 000	150
4 001—6 000	250

Пример 1.2. Первый налогоплательщик имеет доход в 2500 руб., и исходя из данных табл. 1.2, сумма налогового оклада для него составит 150 руб. (величина дохода относится ко второй «вилке» доходов, т.е. находится между 2001 руб. и 4000 руб.). Доход второго плательщика составляет 3900 руб. Согласно порядку исчисления налога его налоговый оклад, как и в предыдущем случае, составит 150 руб., несмотря на то что размер налоговой базы больше на 1400 руб. Явно видно нарушение принципа справедливости: при разных по величине доходах (2500 руб. и 3900 руб.) уплачивается одна и та же сумма налога (150 руб.).

Относительная поразрядная прогрессия также предусматривает деления доходов на разряды, каждому разряду присваивается процентная ставка налога, которая применяется ко всей базе обложения (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Относительная поразрядная прогрессия (образец)

Доход, руб.	Ставка налога, %	Величина полученного дохода, руб.	Налоговый оклад, руб.
До 1 000	3	900	27
1 001—4 000	5	3 000	150
Более 4 000	7	5 000	350

Пример 1.3. Рассчитаем суммы налога, которые должны уплатить налогоплательщики, исходя из условий предыдущего примера по методу относительной поразрядной прогрессии. Первый налогоплательщик с доходом 2500 руб., исходя из ставок вышеприведенной таблицы, уплатит в бюджет 125 руб. ($2500 \text{ руб.} \times 5\%$), а второй — 195 руб. ($3900 \text{ руб.} \times 5\%$).

При данной форме прогрессии внутри разряда сохраняется пропорциональность обложения, однако при переходе к следующему разряду, так же как и при простой прогрессии, происходит резкий скачок.

Кроме того, возможны случаи, когда у владельца высокого дохода после уплаты налога останется в распоряжении сумма меньшая, чем у лица с более низким доходом. Эта несправедливость устраняется применением сложной прогрессии.

Сложная поразрядная прогрессия считается наиболее полно удовлетворяющей требованию справедливости, особенно в отношении обложения физических лиц. При этом методе возросшая налоговая ставка применяется не ко всей налогооблагаемой базе, а только к той ее части, которая превышает предыдущий разряд. Элементы метода сложной поразрядной прогрессии были применены в налоговой системе России при установлении налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения (табл. 1.4).

Таблица 1.4

**Сложная поразрядная прогрессия
(на примере налога с имущества, переходящего в порядке
наследования или дарения)**

Стоимость наследуемого имущества, руб.	Ставка налога для наследников первой очереди, %
До 850 МРОТ	0
От 851 до 1 700 МРОТ	5
От 1 701 до 2 550 МРОТ	10
Свыше 2 550 МРОТ	15

Пример 1.4. В 2003 г. наследник первой очереди получил в наследство квартиру стоимостью 210 000 руб. Минимальная месячная оплата труда на момент открытия наследства составляла 100 руб. Определим соотношение стоимости наследуемого имущества с минимальной месячной оплатой труда:

$$210\,000 \text{ руб.} : 100 \text{ руб.} = 2100 \text{ МРОТ}$$

Определим стоимость имущества, облагаемого по ставке 0%:

$$850 \text{ МРОТ} \times 100 \text{ руб.} = 85\,000 \text{ руб.,}$$

по ставке 5%:

$$1700 \text{ МРОТ} \times 100 \text{ руб.} - 850 \text{ МРОТ} \times 100 \text{ руб.} = 85\,000 \text{ руб.}$$

и по ставке 10%:

$$210\,000 \text{ руб.} - 85\,000 \text{ руб.} - 85\,000 \text{ руб.} = 40\,000 \text{ руб.}$$

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, будет равна 8250 руб.:

$$85\,000 \text{ руб.} \times 0\% + 85\,000 \text{ руб.} \times 5\% + 40\,000 \text{ руб.} \times 10\%.$$

Метод регрессивного налогообложения заключается в том, что для более высоких доходов установлены пониженные ставки налогообложения (табл. 1.5). В явном виде регрессивное налогообложение сегодня не встречается.

Метод регрессивного налогообложения (образец)

Совокупный годовой доход, руб.	Ставка налога, %
До 280 000	26
От 280 001 до 600 000	10
Свыше 600 000	2

Пример 1.5. Годовой доход директора предприятия составил 370 000 руб. При исчислении суммы единого социального налога в отношении его заработка будет применяться следующий порядок: доход в размере до 280 000 руб. будет облагаться по ставке 26%, от 280 001 до 370 000 руб. — по ставке 10%. Сумма налога составит 81 800 руб. ($280\,000 \text{ руб.} \times 26\% + 90\,000 \text{ руб.} \times 10\%$).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Как взаимосвязаны изменение государственного устройства и развитие налоговой системы?
2. Какова экономическая сущность налогов?
3. Какие общие и отличительные черты присущи налогу и сбору?
4. Как проявляется на практике фискальная функция налогов?
5. Каково содержание экономической функции налога?
6. Какие элементы налогообложения определены действующим законодательством России?
7. Какие существуют способы уплаты налогов?
8. Какие принципы налогообложения сформулированы мировой экономической наукой? Какова их характеристика?
9. В чем суть принципа научного подхода к установлению ставки налога?
10. Какой метод налогообложения считается более справедливым? Чем это объясняется?

ЗАДАНИЯ

1. Определите признаки, разделяющие понятия «налог» и «сбор»: безвозмездность, обязательность, принудительность, разрешительный характер, правопреемственность, регистрационный характер.
2. Государственная политика направлена на увеличение налоговых поступлений в бюджет, вследствие чего была уменьшена ставка налога на доходы физических лиц с 15% до 13%. Объясните, посредством какой функции государство проводит свою политику.

3. С 1 января 2003 г. отменено действие налога на пользователей автодорог. Определите, какая функция налога была задействована.
4. Выберите черты экономической категории «налог», объединяющие его с категорией «финансы»: денежный характер, двустороннее движение денежных средств, формирование централизованных фондов денежных средств.
5. Из перечисленных принципов налогообложения выберите сформулированные А. Смитом: определенность, однократность обложения, удобство, экономичность, научный подход, справедливость, единый подход к определению прав и обязанностей налогоплательщика и налоговых органов.
6. Выберите элементы налогообложения, указанные в п. 1 ст. 17 НК РФ: налоговая льгота, сроки уплаты налогов и сборов, порядок исчисления налога, единица налогообложения, консолидированный налогоплательщик, налоговая ставка, объект налогообложения, сборщик налога, порядок уплаты налога, способы уплаты, методы уплаты.
7. Определите вид налоговой ставки по следующим налогам и сборам:
 5 руб. за одну пачку сигарет;
 100 руб. в месяц;
 15% с дохода;
 12% с дохода, превышающего 100 000 руб.;
 12 000 руб. при доходе от 100 000 до 200 000 руб.;
 15 000 руб. за 1 т груза;
 23 руб. за 1000 шт. + 5% от стоимости товара.
8. Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет физическим лицом при условии, что в I квартале его доход равен 10 000 руб., во II — 8000 руб., в III — 12 000 руб., а в IV — 15 000 руб. При расчете используется метод прогрессивного налогообложения в трех формах: простой поразрядной, относительной поразрядной и сложной поразрядной прогрессии. Уплата производится авансовыми платежами ежеквартально. Налоговым периодом является год.

Налоговая база, тыс. руб.	Простая поразрядная прогрессия, тыс. руб.	Относительная поразрядная прогрессия, %	Сложная поразрядная прогрессия, %
До 10	3,5	5	5
От 10 до 50	8,5	12	13
От 50 до 150	31	15	15
От 150 до 300	107,8	18	18
От 300 и выше	195,5	23	23

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

2.1. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

Налоговая система — это целостное экономическое явление, состоящее из отдельных частей, объединенных общими задачами, целями и находящиеся в определенной связи между собой. На ее становление, развитие и функционирование оказывают влияние различные факторы, как объективные (экономическая эволюция, социальные явления), так и относительно субъективные.

В развитии налоговой системы как обязательного элемента государственного устройства можно выделить несколько периодов. Первый из них охватывает хозяйство Древнего мира и экономику Средних веков. Для него характерна неразвитость налоговых отношений, случайный характер налогов.

Второй период связан с началом осознанного формирования национальных налоговых систем, происходящего на фоне постепенного вытеснения натурального хозяйства денежным и возрастания потребностей государства. Налоги, преимущественно косвенные, носят еще случайный характер, вводятся и отменяются в зависимости от задач, стоящих перед государством в определенный период времени. В европейских странах и их колониях подобное положение вещей характерно для XVI—XVIII вв. К концу данного этапа многообразные и неустойчивые налоги начали тормозить развитие промышленности и других сфер деятельности, и, как следствие, сформировалось осознание необходимости постоянных налогов.

Третий период отличается меньшим количеством налогов и их относительным единообразием; формы обязательных отчислений стали более определенными, и постепенно были выработаны и введены в действие унифицированные правила налогообложения. В сфере взаимоотношений государства и плательщика это время — XIX в. — ха-

рактизуется борьбой различных слоев общества за свои экономические интересы: землевладельцев (за снижение ставок земельного налога), предпринимателей-буржуа (за отмену множества косвенных налогов), рабочих (за введение подоходного налога). Одновременно в результате теоретических исследований будущего налогов был сделан вывод об их объективной необходимости.

Четвертому периоду развития государственных финансов (XX—XXI вв.) присуща устоявшаяся совокупность налогов. Научная мысль сформировала общие принципы построения налоговой системы, чьей главной функцией была признана фискальная. При изучении национальных и региональных вариантов развития определились основные факторы, влияющие на структуру налоговой системы конкретной страны: уровень экономического развития (развития производительных сил), общественно-экономическое устройство общества (сочетание рынка и государства), господствующая в обществе экономическая доктрина (нейтральность налоговой системы или активное вмешательство в экономику страны), государственное устройство (федеративное или унитарное). Параллельно с общетеоретическими изысканиями для практического применения учеными были детально проработаны и отдельные вопросы: унификация используемых понятий и терминов, схемы классификации налогов, судебно-правовые аспекты применения налогового законодательства и т.д.

В современной отечественной экономической литературе налоговую систему принято определять как совокупность:

- налогов и сборов, взимаемых государством;
- принципов, форм и методов их установления;
- регулирующих законодательных актов;
- форм и методов налогового контроля и ответственности за нарушение налогового законодательства.

Рассмотрим российский механизм наполнения бюджета.

Становление современной налоговой системы России связано с появлением Российской Федерации как самостоятельного государства. Работа по ее созданию была начата сразу же после распада СССР и оформления бывших союзных республик в независимые субъекты международного права. Уже через два месяца после августовских событий 1991 г. были опубликованы первые законодательные акты, рассматривающие основы финансового устройства страны. В декабре того же года был принят ряд важных законов: «О налоге на добавленную стоимость», «Об акцизах», законы о подоходном налоге и налогах на имущество физических и юридических лиц, Положение о Пенсионном фонде России и другие. А с 1 января 1992 г. вступил

в действие Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-I «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», определивший общие принципы построения и функционирования государственного бюджета и внебюджетных структур (фондов), механизм их формирования, а также порядок взаимодействия плательщиков налогов и сборов и контролирующих органов. В настоящее время налоговые отношения регулируются Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ).

Как указывалось выше, государство воздействует на экономику и формирует свои доходы главным образом посредством налогов и сборов. Одним из научно обоснованных методов повышения эффективности налоговой системы является распределение принудительных отчислений по целям, видам и т.д. Согласно положениям НК РФ и других законодательных актов можно определить следующие классификационные группы:

- по способу обложения;
- по виду (по уровню установления);
- по плательщикам;
- по объекту обложения;
- по назначению.

Исторически сложилась наиболее общая дифференциация: по **способу обложения и взимания**. Согласно ей все налоги делятся на **прямые** (налагаются на имущество и доход, уплачиваются соответственно собственником и получателем) и **косвенные** (включаются в стоимость товаров и услуг, фактическим плательщиком является конечный потребитель).

В зависимости от положенных в основу исчисления принципов построения прямые налоги подразделяются на **реальные и личные**. К первой категории относятся земельный налог, налоги на недвижимое имущество, на ценные бумаги и ряд других. Для них характерно взимание платежа с хозяйственного субъекта или объекта (с отдельных видов имущества), а обложение строится исходя из средней доходности этого имущества, а не фактической — для конкретного налогоплательщика.

Прямое обложение в личной форме — это налоги на доход, взимаемые по методу «у источника» или по декларации. Определение «личный» исходит из того, что учитываются индивидуальные характеристики налогоплательщика: например, для физического лица — размер семьи, наличие иждивенцев, социальный статус, фактический размер дохода и др. В зависимости от объекта обложения выделяют следующие виды личных налогов: налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций.

В настоящее время главенствующее положение в российском федеральном бюджете занимают косвенные налоги (НДС, акцизы, таможенные пошлины). В 2002–2004 гг. на их долю приходилось около 80% общей суммы доходов федерального бюджета (табл. 2.1).

Таблица 2.1

**Структура налоговых доходов в федеральном бюджете
Российской Федерации за 2002–2004 гг.**

Налоговые доходы федерального бюджета	Удельный вес налога в общем объеме налоговых доходов, %		
	2002 г.	2003 г.	2004 г.
Налоговые доходы, всего	100	100	100
В том числе:			
Налог на прибыль	10,1	8,5	6,5
Налог на добавленную стоимость	44,4	43,5	33,9
Акцизы	12,7	12,4	3,7
Платежи за пользование природными ресурсами	12,6	12,3	13,8
Таможенные пошлины	19,1	22,3	27,3
Единый социальный налог (в части, зачисляемой в федеральный бюджет)	—	—	14
Прочие налоги и сборы	0,14	0,5	0,8

Источники: Федеральный закон от 8 мая 2004 г. № 35-ФЗ, Федеральный закон от 4 апреля 2005 г. № 30-ФЗ, Федеральный закон от 15 апреля 2006 г. № 52-ФЗ.

Как следует из приведенных статистических данных, основное место в структуре налоговых доходов принадлежит НДС, обеспечивающему в 2002 г. 44,4%, 2003 г. — 43,5% и 2004 г. — 33,9% всех доходов бюджета. Поступление платежей по налогу на прибыль организаций уменьшилось с 10,1% в 2002 г. до 6,5% в 2004 г., что связано в основном с перераспределением размеров отчислений по налоговым платежам на прибыль между уровнями бюджетной системы и структурным изменением налоговых доходов.

Необходимо отметить положительную тенденцию: рост поступлений за пользование природными ресурсами с 12,6 % в 2002 г. до 13,8 % в 2004 г. Схожая картина наблюдается в некоторых развитых странах, и, как показала практика, подобная тенденция позволяет заметно снизить налоговое бремя производителя, что, в свою очередь, приводит к интенсификации предпринимательской деятельности и экономики в целом.

Рассмотрим, как происходило выполнение плана федерального бюджета за счет налоговых поступлений в период 2002–2004 гг. (табл. 2.2).

Таблица 2.2

**Выполнение федерального бюджета по налоговым доходам
в 2002–2004 гг.**

(млн руб.)

Налоговые доходы	2002 год			2003 год			2004 год		
	Утверж- дено	Испол- нено	Испол- нено, %	Утверж- дено	Испол- нено	Испол- нено, %	Утверж- дено	Испол- нено	Испол- нено %
Всего	1 726 310	1 696 137	98,3	212 252,3	2 029 566,5	100,8	2 612 978,9	3 154 261,9	120,7
Из них:									
НДС	773 508	752 654,6	97,3	881 562,3	882 063,5	100,1	1 023 653,8	1 069 691,6	104,5
Акцизы по российским товарам	221 259,8	211 350,8	95,5	258 962,3	248 109,6	95,8	110 520,6	109 738,6	99,3
Акцизы на товары, ввозимые на территорию РФ	3 555,2	3 514,3	98,8	4 000,0	4 421,7	110,5	5 452,0	7 466,4	136,9
Налоги на совокупный доход	5 677,6	6 199,9	109,2	9 319,8	10 074,9	108,1	178,9	167,2	93,5
Платежи за пользование природными ресурсами	183 715,7	214 237,3	116,6	243 075,7	249 507,7	102,6	419 175,2	434 252,6	103,6
Ввозные таможенные пошлины	118 669	128 695,4	108,4	155 900,0	158 002,2	101,3	202 789,2	204 150,8	100,7
Вывозные таможенные пошлины	205 439,9	194 673,5	94,8	294 000,0	294 786,9	100,2	638 381,2	655 585,3	102,7

Источники: Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 194-ФЗ, Федеральный закон от 24 декабря 2002 г. № 176-ФЗ, Федеральный закон от 23 декабря 2003 г. № 186-ФЗ, Федеральный закон от 8 мая 2004 г. № 35-ФЗ, Федеральный закон от 4 апреля 2005 г. № 30-ФЗ, Федеральный закон от 15 апреля 2006 г. № 52-ФЗ.

Из данных таблицы видно, что налоговые доходы федерального бюджета выросли за период 2002—2004 гг. на 86%, что эквивалентно 1427 млрд. руб. В 2002 г. план по поступлению денежных средств в федеральный бюджет не выполнен на 1,7%. Это объясняется несоответствием степенью роста планируемых доходов и развитием экономики страны. Однако в последующие периоды наблюдается превышения плана по налоговым доходам: 2003 г. на 0,8 %, 2004 г. — 20,7%. Значительное превышение выполнения плана в 2004 г. объясняется не только поступлениями по отдельным видам налогов, но и чисто техническими причинами: в сумму поступивших налоговых платежей включили поступления по ЕСН в размере 442 218,2 млн руб., которые не вошли в сумму по статье «налоговые доходы» при составлении и утверждении плана бюджета.

Социально-экономическая политика правительства, направленная на расширение самостоятельности субъектов Российской Федерации, остро поставила вопрос о необходимости четкого регулирования наполняемости региональных бюджетов. Основой для решения этой задачи стало законодательное закрепление классификации **по уровню установления**, согласно которой российские налоги и сборы подразделяются на федеральные, региональные и местные (п. 1 ст. 12 НК РФ).

Федеральные налоги устанавливаются исключительно Налоговым кодексом и обязательны к уплате на всей территории России всеми плательщиками, действующими в рамках общего налогового режима (п. 2 ст. 12 НК РФ). Налоги данного вида перечислены в ст. 13 НК РФ:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- единый социальный налог;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

К федеральным можно отнести и налоги, уплачиваемые в связи с применением предусмотренных ст. 18 НК РФ **специальных налоговых режимов**:

- системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенной системы налогообложения;
- системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

■ системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

В отличие от федеральных **региональные** налоги (на имущество организаций, на игорный бизнес и транспортный) могут быть введены в действие не только через Налоговый кодекс, но и законами субъектов Российской Федерации (п. 3 ст. 12 НК РФ). Из этого следует, что такие элементы, как ставка, порядок и срок уплаты подобных налогов, а также условия предоставления льгот варьируются в зависимости от географии их применения.

По аналогичной схеме устанавливаются и **местные налоги** — земельный и на имущество физических лиц. Разница состоит лишь в том, что прерогатива определения значений указанных элементов принадлежит представительным органам муниципальных образований (п. 4 ст. 12 НК РФ). Таким образом, один и тот же вид налога может иметь различные ставки, сроки и порядок уплаты в зависимости от места его взимания.

Классификация **по плательщикам** включает три группы налогов:

- 1) с юридических лиц (налог на прибыль организаций и др.);
- 2) физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц и др.);
- 3) юридических и физических лиц (транспортный налог, земельный налог и др.).

По объекту налогообложения выделяют следующие группы платежей:

- налоги на доходы (налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц),
- налоги на имущество (налог на имущество организаций, физических лиц),
- налоги на действия (сбор за использование объектов животного мира, уплата стоимости лицензий).

По назначению можно выделить налоги **общие** (обезличиваются и поступают в бюджеты разных уровней), **специальные** (имеют строго определенную направленность и формируют централизованные целевые фонды, например, транспортный) и **чрезвычайные** (вводятся при наступлении каких-либо особых обстоятельств).

Кроме указанных классификационных схем, в литературе и на практике применяются и другие — по характеру применяемых ставок, по отраслевому принципу и т.д.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каково определение налоговой системы?
2. По каким критериям налоги подразделяются на прямые и косвенные?

3. Каковы значение и роль основных налоговых доходов в федеральном бюджете?
4. Каков порядок установления федеральных, региональных и местных налогов?
5. Что представляет собой специальный налоговый режим?
6. Какие налоги взимаются с юридических и физических лиц в Российской Федерации?

ЗАДАНИЯ

1. Законодательными органами субъектов Российской Федерации установлен новый региональный налог на граждан, не имеющих детей. Правомерны ли эти действия? Обоснуйте свой ответ.
2. Представительные органы местного самоуправления установили ставку налога на добавленную стоимость для строительных организаций в размере 15%. Правомерны ли их действия?
3. Определите составные элементы налоговой системы: совокупность элементов налога; совокупность налогов и сборов; система государственных органов, осуществляющих взимание и контроль за уплатой налогов; принципы построения налогов; методы и формы налогообложения; система государственной поддержки малого бизнеса; разграничение полномочий федеральных, региональных и местных органов власти.
4. По каким признакам производится классификация налогов:
на федеральные, региональные и местные;
налоги с физических лиц, юридических лиц и с физических и юридических лиц;
общие, целевые и чрезвычайные;
прямые и косвенные.

2.2. НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА ГОСУДАРСТВА

Переход экономики России к рыночному хозяйству объективно требовал проведения налоговой реформы и создания такой налоговой системы, которая бы позволила эффективно управлять экономикой, учитывала интересы государства и населения. При разработке налоговой политики России учитывался международный опыт, а также национальные особенности развития страны. В отраслевом энциклопедическом словаре дается определение налоговой политики как системы мероприятий, проводимых государством в области налогов и сборов. Он отмечает, что содержание и цели налоговой политики обусловлены следующими факторами: социально-экономическим строем общества, состоянием экономики и государственных финансов⁵.

⁵ Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: энциклопедический словарь. М., 2001. С. 260.

Проведение налоговой политики основывается на том, что посредством налогов можно влиять на развитие хозяйствующих субъектов и, следовательно, на экономику страны и социальную жизнь общества. Например, устанавливая нулевую ставку по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывозимых в таможенном режиме экспорта, государство тем самым создает экономические условия для успешной внешнеэкономической деятельности хозяйствующих субъектов, укрепляет экономический потенциал страны. С другой стороны, поскольку налоги формируют бюджет на 80—85%, они создают возможность государству через расходную часть бюджета осуществлять влияние на развитие экономики, например посредством инвестиций.

Исходя из данного определения можно установить связь налоговой политики с отношениями между государством и налогоплательщиками. Если в области налогообложения интересы государства и населения не будут взаимосвязаны, то и реализация налоговой политики будет сопровождаться сопротивлением со стороны налогоплательщиков, а значит, она не будет полностью реализована на практике. Эффективное действие налоговых отношений в обществе невозможно без их правового обеспечения. Правовой аспект отражается в особом разделе юридической науки — налоговом праве, которое находится в неразрывном единстве с конституционным правом (Конституция страны определяет основной налоговый порядок). Взаимодействует налоговое право с административным и финансовым правом. Именно положения налогового права служат отправными моментами при осуществлении налоговой политики.

В литературе также встречается определение налоговой политики как «комплекса правовых действий органов власти и управления, определяющего целенаправленное применение налоговых законов»⁶. Она отмечает, что налоговая политика как совокупность научно обоснованных и экономически целесообразных правовых действий органов власти и управления способна обеспечить потребности воспроизводства и рост общественного богатства. При проведении эффективной налоговой политики происходит не только обеспечение правового порядка, т.е. взыскание с налогоплательщиков налоговых платежей и финансовых санкций, но и всесторонняя оценка хозяйственно-экономических отношений, которые складываются под влиянием налогообложения. Следовательно, налоговая политика — это не автоматическое выполнение положений налогового законодательства, а постоянное их совершенствование в соответствии с развитием общества.

⁶ Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение : учебник. М. ИНФРА-М, 2002. С. 128.

Налоговая политика разрабатывается и проводится государством с расчетом как на перспективу (налоговая стратегия), так и на текущий момент (налоговая тактика). Тактика и стратегия должны быть неразделимы, если государство стремится к согласованию своих интересов, общества и хозяйствующих субъектов. Нередко тактические шаги, предпринимаемые руководством государства в области налогообложения на текущий момент, являются экономически не обоснованными. Это не только препятствует реализации выработанной налоговой стратегии, но и деформирует весь экономический курс государства, что может привести к экономическому кризису.

Основными задачами налоговой политики на современном этапе развития России является обеспечение государства финансовыми ресурсами в достаточном объеме, создания условий для развития и регулирования хозяйства страны, сглаживание неравенства в уровнях доходов населения и повышения в целом его благосостояния.

В научных трудах экономистов рассматриваются три типа налоговой политики в зависимости от величины налогового бремени:

- 1) высокий уровень налогообложения;
- 2) низкое налоговое бремя;
- 3) достаточно существенный уровень налогообложения. Естественно, тип налоговой политики зависит от экономической и социальной политики, проводимой государством.

При проведении политики первого типа происходит рост налогового бремени как посредством введения новых налогов, так и путем увеличения ставок и облагаемой базы действующих налогов. Это, несомненно, в последующем приводит к снижению объемов производства, применению легальных и нелегальных путей ухода от налогообложения. Как следствие, снижение налоговых поступлений в бюджеты различных уровней и внебюджетные фонды. Этот тип налоговой политики учитывает временные потребности государства в денежных ресурсах, но не будет способствовать экономическому росту страны в течение длительного периода.

Второй тип политики характеризуется тем, что максимально учитываются не только фискальные интересы государства, но и налогоплательщиков. В результате реализации этой политики экономика развивается быстрыми темпами, особенно реальный сектор, так как создан благоприятный налоговый и инвестиционный климат. Налоговое бремя на хозяйствующие субъекты снижено, величина прибыли, остающейся в их распоряжении, возрастает, и они имеют возможность расширять производство и увеличивать выплаты работникам. Но в то же время налоговые поступления в бюджет снижаются, поэтому из-за

недостаточности финансовых ресурсов может происходить срыв или неполное выполнение государственных социальных программ.

При проведении налоговой политики с достаточно существенным уровнем налогообложения как юридические, так и физические лица несут высокое налоговое бремя. Однако налоговые платежи поступают в бюджет государства в больших объемах, что позволяет ему проводить эффективную социальную защиту населения и реализовывать множество государственных программ, направленных на развитие экономического потенциала страны⁷.

На практике реализация налоговой политики осуществляется через налоговый механизм, который представляет собой совокупность организационно-правовых форм и методов управления налогообложением. Трактовка этого понятия неоднозначна. Так Т.Ф. Юткина считает, что его необходимо рассматривать вначале как понятие методологического, а затем методического порядка, т. е. ему свойственно двойное содержание. Она рассматривает это содержание с широких (общетеоретических) и узких (практических) позиций.

1. Исходя из общетеоретических позиций налоговый механизм — это область налоговой теории, трактующей данное понятие как объективно необходимый процесс управления перераспределительными отношениями, которые можно разграничить на три подсистемы: налоговое планирование и прогнозирование, налоговое регулирование и налоговый контроль. Внутренняя структура налогового механизма представлена на рис. 2.1.

Налоговое прогнозирование служит основой для разработки планов социально-экономического развития страны, региона, муниципальных образований на определенный период. Именно налоговый прогноз позволяет обосновать с учетом объективных экономических условий объемы поступления налоговых доходов в бюджеты разных уровней. В процессе налогового прогнозирования решаются вопросы регулирования налоговых взаимоотношений между центром и субъектами Федерации, субъектами Федерации и городами, муниципальными образованиями, расположенными на территории соответствующего субъекта. В ходе налогового планирования появляется возможность обосновать предложения по изменению положений применения конкретных видов налогов: налоговых ставок, льгот, порядка уплаты и т.д.

Налоговое регулирование способствует повышению уровня экономического развития государства и оживлению деловой активности

⁷ Налоги и налогообложение. СПб., 2003. С. 46—52.



Рис. 2.1. Функциональные основы налогового механизма .

хозяйствующих субъектов. Этот процесс возможен благодаря налоговому воздействию на объемы и эффективность инвестиционных процессов. Обновление технологии, проведение научно-исследовательских работ, осуществление инновационной деятельности стимулируется предоставлением налоговых кредитов.

Налоговый контроль призван обеспечить полноту и своевременность поступления налоговых доходов в бюджет. Важной задачей является создание условий, препятствующих уклонению от уплаты налогов. Чтобы налоговый контроль был эффективным, необходимо создание соответствующей нормативной и правовой базы. В настоящее время для эффективного действия налоговой системы Российской Федерации актуальное значение имеет создание информационной базы. Важными шагами в этом направлении являются, например, создание единого государственного реестра налогоплательщиков, присвоение в соответствии с законодательством юридическим и физическим лицам идентификационного номера налогоплательщика (ИНН).

Все звенья налогового механизма должны быть тесно взаимосвязаны. При недостаточной проработке положений одного звена функционирование других звеньев не даст желаемого результата. Так, ошибки в налоговом прогнозировании могут привести к появлению диспропорций в развитии отдельных отраслей промышленности, в соотношении между доходами бюджетов разных уровней.

2. С практических позиций налоговый механизм рассматривается как свод конкретных налоговых действий, так как практическое применение положений налогового законодательства вносит свои коррективы в концептуально определяемые сферы налогового планирования, регулирования и контроля. С этой точки зрения он имеет различия по отношению к конкретной территории, где применяются налоговые законы, и во времени. Действительно, неоднозначны налоговые действия, например, региональных органов власти на территориях различных субъектов Российской Федерации при установлении ставок транспортного налога или муниципальных органов власти в отношении ставок земельного налога на территории, относящейся к муниципальному образованию.

Важно при каждом практическом действии придерживаться положений и норм, установленных законом с тем, чтобы не нарушать основного принципиального требования налоговой теории — субъективное и объективное начала процесса налогообложения должны представлять собой единое целое.

Конкретный налоговый режим, применяемый при формировании того или иного налога, зависит как от положений налоговых законов, так и от различных нормативных актов и пояснений, которые часто носят рекомендательный или разъяснительный характер. Этот механизм различается в зависимости от организационно-правовой формы деятельности хозяйствующего субъекта (например, открытое акционерное общество или общество с ограниченной ответственностью), статуса плательщика — юридическое или физическое лицо. Налоговому производству присущи особенности, которые обусловлены полнотой прав и обязанностей сторон, участвующих в налоговых процессах, отраженных в положениях Гражданского кодекса Российской Федерации.

Для эффективного осуществления налоговой политики важно принятие оптимального налогового механизма. Это означает оптимальное сочетание выбора разумных налогов и обеспечение соответствующих норм и правил их исчисления и уплаты в бюджет. Здесь важен установленный состав налоговых льгот, возможности их применения, система санкций, которая применяется при налоговых правонарушениях.

ниях. Посредством этих элементов происходит не только налоговое регулирование, но и осуществляется налоговый контроль.

Внутреннее содержание налогового механизма составляют организационно-экономические и правовые отношения, складывающиеся при формировании доходов бюджета, перераспределении налоговых сумм между различными уровнями бюджета. Основу этих отношений формирует налоговое право и финансовое право наряду с другими отраслями права. Рассматривая проблему налогового механизма, Т.Ф. Юткина в своих работах делает два вывода.

1. Неправомерно рассматривать налоговый механизм лишь с позиций оперативного вмешательства государства в ход сбора налогов, а также как принятие мер, способствующих соблюдению налогового законодательства. При таком подходе налоговый механизм теряет свой объективный характер и превращается в рычаг чисто субъективистского перераспределения денежных ресурсов. Два начала в налоговом механизме — объективное и субъективное — составляют органическое целое, нарушать их равновесие нельзя.

2. С позиции функционального содержания налоговый механизм представляет собой комплекс трех взаимодействующих финансово-бюджетных сфер деятельности: налоговое планирование, налоговое регулирование и налоговый контроль.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Раскройте понятие «налоговая политика».
2. Дайте характеристику различным типам налоговой политики.
3. Докажите, почему при обосновании налоговой политики необходимо учитывать налоговое бремя?
4. Как формируется налоговая политика в Российской Федерации?
5. Что включает в себя понятие «налоговое право»? Охарактеризуйте его с теоретической и практической позиций.
6. Допустимы ли частые и существенные корректировки положений налогового законодательства? Ответ обоснуйте практическими примерами.
7. Раскройте содержание понятия «налоговый механизм».

ЗАДАНИЯ

1. Что из перечисленного ниже относится к целям налоговой политики государства: формирование доходов государства, регулирование экономического роста, поддержание валютных запасов страны, оптимизация структуры ввоза и вывоза товаров, поддержание стабиль-

ной денежной массы в стране, оптимизация доходов и расходов бюджета на определенный период времени, поддержание темпов роста приоритетных направлений развития экономики?

2. Что из перечисленного ниже относится к инструментам налоговой политики государства: количество денежной массы в обороте, налоговая ставка, санкции за нарушение налогового законодательства, налоговые льготы, ставка рефинансирования Банка России, количество налогов и сборов?
3. Выделите основные элементы налогового механизма: налоговое администрирование, финансовые санкции, налоговое регулирование, формы и методы налогового контроля, налоговое прогнозирование, налоговое регулирование, налоговый контроль, снижение налогового бремени, оптимизация налоговых платежей, методы налогообложения.

2.3. ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

Возникновение налогов, становление и развитие финансовой системы и в последующем выделение из нее налоговой системы неразрывно связано с генезисом общества и государственного устройства. Финансовая система России проходила этапы, характерные для любого государства. Однако после Октябрьской революции ее развитие пошло иным путем: большое значение стали оказывать субъективные факторы и политические приоритеты перед общественными и экономическими законами. Следует отметить, что с самых ранних этапов существования Российского государства правители использовали интересы своих граждан в области уплаты налогов для достижения своих целей, тем самым, по сути, проводили эффективную налоговую политику. С этой позиции рассмотрим наиболее значительные периоды развития России, которые связаны с изменениями в области налогообложения.

Финансовая система Руси стала складываться в период объединения Древнерусского государства, которое началось с конца IX в. Как отмечает С.М. Соловьёв в своем труде «История России с древнейших времен», основным источником доходов княжеской казны была дань. Князь Олег взимал ее с подвластных племен: «...некоторые платили мехами с дыма, или обитаемого жилища, некоторые по шлягу от рала»⁸. Дань взималась вначале нерегулярно, а затем превратилась в более систематический прямой налог. В период объединения земель

⁸ Соловьёв С.М. История России с древнейших времен. Кн. 11. Т. 3. М., 1998. С. 11.

в единое государство налогообложение племен способствовало ускорению этого процесса. Историки отмечают, что князь Олег, покорив днепровских северян, потребовал от них дань более легкую, чем они уплачивали до этого хазарам. Об этом узнали другие племена и без сопротивления перешли под его защиту, добровольно уплачивая дань. Дань существовала на протяжении XI—XII вв.

В Древней Руси было и поземельное обложение. Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Пошлина «мыт» взималась на заставах городов и крупных селений за провоз товаров, пошлина «перевоз» — за перевоз через реку, торговая пошлина — за право устраивать рынки и т.д. Посредством налогов решались и вопросы общественного правопорядка. Например, судебная пошлина («вира») взималась за убийство, «продажа» (штраф) — за прочие преступления. За убийство чужого холопа князю платили пошлину в размере 12 гривен. Если убийца скрывался, то уплату производили жители округа, где было совершено убийство. Тем самым устанавливалась общественная ответственность за содеянное преступление, что способствовало раскрытию и предотвращению преступлений.

Сложный исторический период развития Руси и финансовой системы связан с татаро-монгольским нашествием. Основным налогом был «выход», который взимался баскаками — уполномоченными хана, а затем русскими князьями. «Выход» взимался с каждой души мужского пола и с головы скота. Величина зависела от соглашения между великими князьями и ханами. Помимо «выхода» были и другие ордынские тяготы. Например, ям — обязанность доставлять подводы ордынским чиновникам. Финансовая система Руси была разрушена, взимание прямых налогов в казну государства стало почти невозможным. Основным источником дохода стали торговые сборы.

Уплата «выхода» была прекращена Иваном III в 1480 г. Финансовая система Руси начала создаваться вновь: были введены прямой налог — деньги с черносошных крестьян и посадских людей, затем ямской, пищальный — для производства пушек и т.д. С целью правильного налогообложения было проведено описание земель с указанием местонахождения, хозяев, количеством собираемого урожая и т.д. Для определения размера налогов служило «сошное письмо». Размер условной единицы — «сохи» — в различных местах был неодинаков и зависел от качества почвы, принадлежности земли. Посошное обложение характеризовалось рядом недостатков: субъективизм при оценке земель, переписчики брали взятки и снижали доходность земель. Поэтому во второй половине XVII в. посошное обложение было заменено

но подворным, единицей измерения стал двор. Количество дворов определялось количеством ворот. Как описывает В.О. Ключевский, сразу же нашелся легальный способ ухода от налогообложения: крестьяне объединяли несколько дворов и оставляли одни ворота.

Новый подход в области налогообложения связан с правлением Петра I (1672—1725). Большие преобразования в государстве, развитие промышленности и создание регулярной армии требовали значительных финансовых ресурсов. Подворное налогообложение было заменено на подушную подать, для этого была проведена перепись населения. Это является одним из значимых исторических событий, так как данные переписи использовались не только для налогообложения, но и для управления государством, принятия определенных решений, направленных на развитие промышленности. Были введены новые налоги — горная подать, гербовые сборы, чрезвычайные налоги, связанные с развитием армии: драгунские деньги, рекрутские, корабельные. В предшествующих периодах финансовая система Руси ориентировалась в основном на увеличение налогов по мере потребностей казны, без учета реального экономического положения страны. Петр I изменил отношение в области налогообложения. Он предпринял ряд мер для подъема производительных сил, видя в этом необходимые условия укрепления финансового положения страны. Вводились новые орудия труда, развивалось горное дело, обрабатывающая промышленность. В.О. Ключевский отмечает, что Петр I предписывал Мануфактур-коллегии поддерживать промышленников-предпринимателей, «вспомогать наставлением, машинами и всякими способами»⁹. Развитие промышленности способствовало развитию торговли, а торговля — путей сообщения и транспорта. Таким образом, развитие экономики обеспечивало приток доходов в будущем путем расширения налоговой базы.

Петр I реорганизовал управление финансами. Он разделил функции сбора, расхода и контроля за финансовыми средствами, чтобы не было сговора и злоупотреблений. Камер-коллегии поручено было надзирать за доходами, штатс-контор-коллегия ведала расходами, коммерц-коллегия ведала таможенными сборами и таможенными тарифами. Для контроля за расходованием денежных средств была создана ревизион-коллегия.

В конце XVIII в. в России стали закладываться основы современного государства, проводящего активную экономическую, финансовую и налоговую политику. Екатерина II (1729—1796) преобразовала сис-

⁹ Ключевский В.О. Курс русской истории. Т. IV. М., 1989. С. 100.

тему управления финансами. В 1780 г. была создана Экспедиция о государственных доходах, в дальнейшем разделившаяся на четыре самостоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая — расходами, третья — ревизией счетов, четвертая — взысканием недоимок, недоборов и начетов. Екатерина II внесла кардинальные изменения в налогообложение купечества. Все купцы были распределены в зависимости от имущественного положения по трем гильдиям. Для того чтобы попасть в третью гильдию, нужно было иметь капитала более 500 руб., во вторую — от 1 тыс. до 10 тыс. руб., а купцы с большим капиталом входили в первую гильдию. Они самостоятельно заявляли о величине своего капитала. Необходимо отметить, что по указу императрицы проверка имущества не производилась, доносы на его утайку не принимались. Отнесение купца в более высокую гильдию считалось положительным, поэтому практически они не уменьшали величину своего капитала. Купцу поручались более выгодные государственные заказы, по социальному положению он занимал более высокий статус. Первоначально налог взимался в размере 1% объявленного капитала, однако в дальнейшем ставка выросла до 2,5% для купцов третьей гильдии и 4% для купцов первой и второй гильдий.

В губерниях для управления финансовыми делами были созданы коллегиальные губернские Казенные палаты, которым были подчинены губернские и уездные казначейства, хранившие казенные доходы. Таким образом, Екатерина II продолжила начатый Петром I курс на усиление местного самоуправления, передачу ему новых функций, наделение самостоятельными финансовыми ресурсами.

В результате упорядочения финансовой системы постоянно росли доходы государства. В 1763 г. они составили 16,5 млн руб., в 1764 г. — 21,6 млн руб., в 1765 г. — 22,7 млн руб., в 1766 г. — 23,7 млн руб. А через 30 лет, согласно финансовой ведомости 1796 г., государственных доходов было 68,5 млн руб. В этот период прямые налоги в бюджете государства играли второстепенную роль по сравнению с налогами косвенными. Так, подушной подати собиралось в 1763 г. около 30% всех доходов, незначительные суммы приносили подводная подать и промысловый налог. Косвенные налоги давали около 42%. Почти половину этой суммы приносили питейные налоги¹⁰.

В начале XIX в. ведение войны с Наполеоном требовало увеличения всех ресурсов государства, в том числе и финансовых. В 1809 г. расходы государственного бюджета в 2 раза превышали доходы. В период правления Александра I (1772—1839) была разработана програм-

¹⁰ Три века. Россия от Смуты до нашего времени. Т. 4. М., 1913. С. 209.

ма финансовых преобразований, которая связана с именем крупного государственного деятеля М.М. Сперанского. Она предлагала проведение ряда неотложных мер по упорядочению доходов и расходов. Основное правило расходования государственных средств, предложенное М.М. Сперанским, заключалось в следующем: «Расходы должны соответствовать доходам. Поэтому никакой новый расход не может быть назначен прежде, нежели найден соразмерный ему источник дохода»¹¹. Это положение впоследствии получило название «золотое правило Сперанского». Наряду с увеличением налогов с целью получения дохода, было предложено сокращение расходов. Впервые они были сгруппированы по группам, чтобы определить степень их необходимости для государства.

Крупные преобразования в налоговой системе России были осуществлены в связи с проведением реформы 1861 г., т.е. отмены крепостного права. Эти преобразования связаны с правлением Александра II (1818—1881). Была изменена система сбора промыслового налога (ранее он взимался в форме гильдейского сбора), была введена уплата в виде патентного сбора и дополнительного налога, который уплачивался по прогрессивным ставкам в виде налога на прибыль. Введены были подомовой налог, акцизные сборы вместо винных откупов, налогообложение земель.

В период правления Николая II (1868—1918) значительные преобразования финансовой системы проводились известными государственными деятелями С.Ю. Витте и П.А. Столыпиным. С.Ю. Витте возглавлял Министерство финансов 11 лет. Он вошел в историю как дальновидный стратег и министр-предприниматель. Этот период характеризуется значительным ростом доходов бюджета. Основным фактором явилось фактическое огосударствление железных дорог и введение винной государственной монополии. Таким образом было доказано, что при умелом управлении казенный сектор может быть не менее эффективным, чем частный. При этом он указывал, что частный сектор в первую очередь соблюдает интересы не государства, а своих участников¹².

Накануне Первой мировой войны финансовое положение России было довольно устойчивым. Сбор налогов планировался по трем направлениям: прямые налоги — 264,5 млн руб., косвенные налоги — около 710 млн руб. и пошлина — более 230 млн руб. Мировая война

¹¹ *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. Вып. II. М., 1908. С. 32.

¹² *Белоусов Р.А.* Сергей Юльевич Витте : финансист века. // Финансы. № 7. 1999. С. 11—15.

губительно сказалась на финансовом положении страны. Чтобы покрыть растущие военные расходы, правительству потребовалось систематически повышать налоги и сборы, вводить новые акцизы. После Февральской революции положение дел еще более ухудшилось. Временное правительство не смогло справиться с экономическими и финансовыми трудностями. Нарастали темпы инфляции, возросла бумажная эмиссия денег¹³.

Очередной спад во всей финансовой системе России наступил после Октября 1917 г. Основным источником доходов центральных органов Советской власти стала эмиссия денег, а местные органы существовали за счет контрибуций. Но денежная эмиссия, как и контрибуции, не способствовала налаживанию хозяйства. Необходимо было принимать чрезвычайные меры. Определенный этап в налаживании финансовой системы страны наступил после провозглашения новой экономической политики (нэп). Были сняты запреты на торговлю, на местный кустарный промысел. Появились иностранные концессии. Была разработана система налогов, займов, кредитных операций, приняты меры по укреплению денежной единицы. В период нэпа существовали различные формы собственности, действовали экономические законы, что являлось одним из главных условий функционирования налоговой системы. Характерной чертой этого периода является наличие множества налогов и сборов, многократность обложения торгового-промышленного оборота. В это время существовали следующие группы налогов, пошлин, сборов:

- прямые налоги. К ним относились сельскохозяйственный, промысловый, подоходно-поимущественный, единый натуральный налог, индивидуальное обложение кулацких хозяйств, военный налог, налог с наследства и дарений и др.;

- косвенные налоги. К ним относились акцизы, налог с доходов от демонстраций кинофильмов. Акцизы были установлены на продажу чая, кофе, сахара, соли, алкогольных напитков, спичек, нефтепродуктов и некоторых других потребительских товаров;

- пошлины: патентная, судебная и др.;

- сборы: гербовый, патентный, канцелярский, прописочный, на нужды жилищного и культурно-бытового строительства.

В этот период появилось множество налогов и сборов, не предусмотренных законодательством, которые устанавливали местные органы власти¹⁴.

¹³ *Скворцов О.В.* Налоги и налогообложение: учеб. пособие для сред. проф. учеб. заведений. 3-е изд. М., 2005.

¹⁴ *Толкушкин В.А.* История налогов в России. М., 2001. С. 209.

В дальнейшем финансовая система нашей страны развивалась иным путем по сравнению с финансовыми системами зарубежных стран. От налогов она перешла к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны.

Основные принципы налоговой системы социалистического государства были сформированы в ходе налоговой реформы 1930—1932 гг. Ее целью являлось упрощение системы налогообложения, устранение многозвенности. Многие виды налогов были упразднены, отдельные виды объединены. Стали взимать следующие виды основных налогов: для государственных предприятий — налог с оборота и отчисления от прибыли, для кооперативных предприятий — налог с оборота и подоходный налог.

Отчисления от прибыли предприятий, аккумулируемые в бюджет страны, носили налоговый характер. Однако отличие от налогов состояло в индивидуальности ставок, а также возможности изменения их по решению отраслевых министерств и финансовых ведомств без участия законодательной власти. Какие-либо критерии определения доли прибыли, оставляемой в распоряжении предприятия, отсутствовали. Ставка отчислений могла изменяться в течение календарного года.

В период Великой Отечественной войны налоговая система видоизменилась. В 1941 г. была установлена временная надбавка к подоходному и сельскохозяйственному налогам в размере 100%, которую с января 1942 г. заменили специальным военным налогом. Военным налогом облагались граждане СССР, достигшие 18-летнего возраста, за исключением военнослужащих и членов их семей, получавших государственное пособие, инвалидов I и II групп, пенсионеров, мужчин старше 60 лет и женщин старше 55 лет, если они не имели дополнительных (сверх пенсии) или самостоятельных источников доходов. В связи с ростом цен на колхозном рынке были увеличены нормы доходности и ставки сельскохозяйственного налога. Указом Президиума Верховного Совета СССР от 10 сентября 1942 г. был введен единый налог со зрелищ, который уплачивали государственные, кооперативные и общественные предприятия и организации по дифференцированным ставкам в процентах от валовой выручки, полученной от проведения платных киносеансов, цирковых представлений, спортивных состязаний. В этот период вводятся сборы с владельцев скота (в городах, рабочих, дачных и курортных поселках), за регистрацию охотничьих и промысловых собак и т.д. Проведение активных мероприятий в области налогообложения дало положительные результаты.

В годы Великой Отечественной войны объем налоговых поступлений по отношению к 1940 г. изменился. Снижение поступлений от прибыли и налога с оборота связано с резким снижением производства в легкой, пищевой промышленности и в некоторых других высокорентабельных отраслях. С целью повышения доходов бюджета государство проводило активную политику по привлечению средств населения. По сравнению с 1940 г. в 1945 г. рост денежных средств от населения составил 360%. Все эти мероприятия позволили нашей стране обеспечить финансовое сопротивление оккупантам и в конечном итоге достичь победы. Налоги в этот период чаще всего взимались не в материальной, а в натуральной форме. В 1946 г. военный налог был отменен, в послевоенный период были снижены нормы взимания сельскохозяйственного налога, для отдельных категорий плательщиков отменен налог на холостяков.

Определенные изменения налоговой системы СССР были осуществлены в 1965 и 1987 гг. в связи с внедрением хозрасчета и расширением прав предприятий. В 1979 г. был введен нормативный метод распределения прибыли, в соответствии с которым до начала отчетного периода устанавливался норматив, определяющий, какую долю прибыли предприятие должно перечислить в бюджет, какую — в отраслевые централизованные фонды и какую — оставить в собственном распоряжении. Отчисления от прибыли предприятий носило налоговый характер, но отраслевые министерства и финансовые органы имели возможность в любой момент изменить налоговую ставку без участия законодательных органов. Центральные органы стремились сосредоточить в своих руках максимально возможную массу финансовых ресурсов. Переливание их через расходную часть бюджета приводило к их перераспределению от хорошо работающих предприятий к слабо работающим. Заинтересованность в получении максимальной прибыли отсутствовала. Все развитие налоговой системы свидетельствует, что произошел переход от налогов к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределению финансовых ресурсов через бюджет страны. Полная централизация денежных средств и отсутствие какой-либо самостоятельности предприятий в решении финансовых вопросов лишало хозяйственных руководителей всякой инициативы и постепенно подводило страну к финансовому кризису. Кризис разразился на рубеже 1980—1990-х гг.

Первые практические действия по реформированию экономики выразились в либерализации хозяйственной деятельности и цен (начиная с 1992 г. цены на 90% товаров и услуг были полностью освобождены от государственного вмешательства), снятии ограничений в оп-

лате труда, ускоренном проведении приватизации государственных предприятий. В этот период происходит спад производства, снижается уровень жизни подавляющей части населения. Правительство принимает меры по укреплению экономики страны и разрабатывает основные направления реформирования экономики, в числе которых:

- создание системы регулирования рыночных отношений;
- демополизация производства и формирование конкурентной среды;
- эффективное преобразование налоговой системы (она должна быть стабильной и оптимальной, поддерживать товаропроизводителя, стимулировать инвестиции).

В 1991–1992 гг. Правительством РФ были приняты новые законы в области налогообложения, что явилось продолжением и углублением важнейшего элемента экономической реформы в стране. Создана целостная система налогообложения, установлен перечень налогов, применяемых на территории Российской Федерации, определены права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, проведено разграничение полномочий органов государственной власти различного уровня по введению налогов на соответствующей территории, установлению ставок налога и льгот по ним.

Налоговая система Российской Федерации с момента ее введения и до настоящего времени прошла сложный путь становления и развития. Изменения происходили не только в порядке исчисления и уплаты налогов, но и в ее структуре. С 1 января 1992 г. было введено 19 видов налогов. По каждому виду налога был принят соответствующий законодательный акт, налоговые органы разрабатывали инструкции, которые носили разъяснительный характер. За период действия налоговой системы в ее структуру входило в разные периоды 46 различных видов налогов и сборов. Развитие налоговой системы сопровождалось постоянными изменениями законодательства, нарушались принципы налогообложения. Нередко новые положения распространялись на прошедшие периоды и тем самым ухудшали финансовое состояние организаций. Необходимо было разработать Налоговый кодекс, который гарантировал бы стабильность налоговой системы, определял налоговые отношения, порядок исчисления налогов.

С 1 января 1999 г. вступила в силу первая часть Налогового кодекса Российской Федерации, которая позволила решить многие назревшие налоговые проблемы и значительно повысила защищенность добросовестных налогоплательщиков. Она регулирует отношения между государством и его гражданами по вопросам взимания налогов и платежей. Налоговый кодекс устанавливает систему налогов, определяет виды налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, основные

сроки установления налогов и сборов субъектов Российской Федерации и местных налогов и сборов, а также права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, формы и методы контроля и ответственность за совершение налоговых правонарушений.

С 1 января 2001 г. вступила в действие вторая часть Налогового кодекса Российской Федерации, раздел VIII «Федеральные налоги»: глава 21 «Налог на добавленную стоимость», глава 22 «Акцизы», глава 23 «Налог на доходы физических лиц», глава 24 «Единый социальный налог». В последующие периоды продолжалось введение налогов во вторую часть кодекса. В настоящее время она содержит все налоги, предусмотренные Налоговым кодексом, кроме налога на имущество физических лиц.

Наряду с работой по упорядочиванию налоговой системы государством проводилась налоговая политика по снижению налогового бремени налогоплательщиков, что выражалось в снижении налоговых ставок. Налоговая ставка по налогу на прибыль была снижена с 35 до 24%. По налогу на доходы физических лиц применялась прогрессивная шкала налогообложения: в 1992 г. максимальная ставка составляла 60%, в 1998 г. — 35%, с 2000 г. введена единая ставка 13%. Это также способствовало выводу доходов организаций и физических лиц из теневой экономики.

Принятые меры в области налогообложения явились одним из факторов стабилизации экономики страны и в дальнейшем увеличения темпов ее развития.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Раскройте значение налогов при объединении русских земель.
2. Охарактеризуйте налоговую систему России при Петре I.
3. Какие мероприятия провела Екатерина II по укреплению финансовой системы?
4. Дайте характеристику преобразованиям в области финансов, проводимым М.М. Сперанским и С.Ю. Витте.
5. Проанализируйте формирование бюджета страны за счет налоговых поступлений в дореволюционный период.
6. Дайте экономическую характеристику периоду, предшествующему введению новой экономической политики.
7. Какие основные налоги существовали в период нэпа? Дайте им характеристику.
8. Какие меры в области налогообложения были приняты в годы Великой Отечественной войны?
9. Докажите необходимость реформирования налоговой системы.

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ЮРИДИЧЕСКИХ ЛИЦ

3.1. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на прибыль является составным элементом налоговой системы России и служит инструментом перераспределения национального дохода. Это прямой налог, т.е. его окончательная сумма целиком и полностью зависит от конечного финансового результата хозяйственной деятельности предприятий и организаций. В таком качестве он должен выполнять свое основное функциональное предназначение — обеспечивать стабильность инвестиционных процессов в сфере производства продукции (товаров, услуг), а также законное наращивание капитала. Фискальная функция налога на прибыль вторична. В налоговой системе он определен как федеральный, распределяемый в пропорции по уровням бюджета в соответствии с законодательными актами о формировании бюджета страны на каждый финансовый год (п. 1 ст. 284 НК РФ); следовательно, налог на прибыль — регулирующий. Он занимает среди доходных источников бюджетов всех уровней второе место после косвенных налогов, однако в последнее время прослеживается тенденция к уменьшению его доли, что связано как с уменьшением ставки налогообложения (с 30% в 2000 г. до 24% в 2002 г.), так и с нестабильностью развития производства. Взимания налога на прибыль осуществляется согласно положениям главы 25 НК РФ.

Плательщиками налога на прибыль организаций являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации (ст. 246 НК РФ).

Российские юридические лица, имеющие обособленные подразделения, исчисляют и уплачивают сумму налога в федеральный бюджет, определяя как базу доходы в целом по организации (п. 1 ст. 288 НК РФ), а в региональный и местный бюджеты — по местонахождению каждого подразделения по действующим на этих территориях

ставкам, исходя при этом из доли прибыли конкретного предприятия (п. 2 ст. 288 НК РФ), которая рассчитывается по формуле

$$Дп = Чп : Чо, \quad (3.1)$$

где $Дп$ — доля прибыли обособленного подразделения;

$Чп$ — среднесписочная численность работников подразделения (рассчитывается за тот же период, за который определяется сумма авансового платежа или налога на прибыль);

$Чо$ — общая среднесписочная численность работников организации с учетом всех подразделений.

Если на территории одного субъекта РФ организация имеет несколько подразделений, то сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет данного субъекта РФ, будет определяться из совокупности всех этих структурных подразделений. Налогоплательщик самостоятельно определяет, по какому из них будет осуществлять расчет и уплату налогов, уведомив об этом решении налоговые органы, в которых эти обособленные подразделения состоят на учете (п. 2 ст. 288 НК РФ).

Объектом налогообложения по рассматриваемому налогу служит конечный стоимостный результат деятельности хозяйствующего субъекта, каковой является **прибыль** организации, рассчитываемая как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных и признанных в соответствии с законодательством расходов (ст. 247 НК РФ).

Доход в свою очередь определяется как сумма выручки от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятий и выручки от внереализационных операций. Из этого следует, что доходы организации, учитываемые при исчислении налога на прибыль, подразделяются на два основных вида: от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (далее доходы от реализации) и внереализационные. При определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю: налог на добавленную стоимость, акцизы и иные аналогичные обязательные платежи. Основанием для признания доходов являются первичные бухгалтерские и другие документы, подтверждающие поступление выручки, а также документы налогового учета (ст. 248 НК РФ).

В соответствии с действующим законодательством **доходом от реализации** признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав (п. 1 ст. 249 НК РФ). Понятие «выручка» в данном случае включает в себя все поступления, связанные с расчетами за реализованные товары и имущество

и выраженные как в денежной, так и в натуральной форме, включая суммовые разницы, полученные проценты за предоставленный коммерческий кредит и т.д. Отдельно оговорены особенности определения доходов от реализации для отдельных категорий налогоплательщиков и доходов, полученных в связи с особыми обстоятельствами.

К *внеореализационным доходам* относятся (ст. 250 НК РФ):

- от долевого участия в других организациях;
- в виде положительной или отрицательной курсовой разницы;
- доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав;
- доходы прошлых лет, выявленные в отчетном (налоговом) периоде;
- доходы в виде сумм кредиторской задолженности, списанной в связи с истечением срока исковой давности или по другим основаниям;
- другие доходы от операций, непосредственно не связанных с производством продукции (работ, услуг) и ее реализацией.

По организациям, которым были безвозмездно переданы основные фонды, товары или другое имущество, налогооблагаемая прибыль соответственно увеличивается на стоимость полученного исходя из рыночных цен, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу.

Не учитываются при определении налоговой базы следующие доходы:

- в виде имущества, имущественных прав, работ, услуг, которые получены от других лиц в порядке предварительной оплаты товаров (работ, услуг) налогоплательщиками, определяющими доходы и расходы по методу начисления;
- в виде имущества, имущественных прав, которые получены в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств;
- в виде взносов (вкладов) в уставный капитал;
- в виде имущества (включая денежные средства), поступившего комиссионеру, агенту и (или) иному поверенному в связи с исполнением обязательств по договору комиссии, агентскому договору или другому аналогичному договору;
- в виде имущества, полученного в рамках целевого финансирования (при этом налогоплательщики обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевого финансирования; при отсутствии такого учета указанные средства подлежат налогообложению с даты их получения);

- в виде имущества, безвозмездно полученного образовательными учреждениями всех форм собственности, имеющими лицензию на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности;

- имущество и имущественные права, которые получены религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;

- иные виды доходов, предусмотренных законодательством (полный список см. п. 1, 2 ст. 251 НК РФ).

При исчислении прибыли важно правильно определить **расходы**. Не все фактически произведенные затраты можно включать в себестоимость продукции (работ, услуг). Одни можно производить лишь из собственной прибыли, остающейся у организаций после уплаты налогов; другие включаются в себестоимость только в пределах утвержденных нормативов (к примеру, выплата суточных на время командировки, представительские расходы).

Расходами признаются обоснованные (экономически оправданные) и подтвержденные оформленными в соответствии с законодательством документами затраты, осуществленные налогоплательщиком (п. 1 ст. 252 НК РФ). Таким образом, к расходам организация может отнести любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Исходя из этого положения налогоплательщик должен доказать необходимость тех или иных затрат и учесть их при формировании облагаемой базы (например, расходы по оплате сотового телефона или заграничной командировки).

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

Расходы, связанные с производством и реализацией, группируются в соответствии с их экономическим содержанием следующим образом (п. 2 ст. 253 НК РФ):

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

К **материальным расходам** относятся затраты (п. 1 ст. 254 НК РФ):

- на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- на приобретение материалов, используемых для упаковки, на содержание и эксплуатацию основных средств или расходуемых на другие производственные и хозяйственные нужды;

- на приобретение комплектующих изделий, полуфабрикатов;
- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов, расходующихся на технологические цели, выработку всех видов энергии, отопление зданий, транспортные работы по обслуживанию производства, выполняемые транспортом предприятия;
- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения.

Необходимо особо отметить, что в материальные расходы НК РФ включает также и материально-производственные запасы (МПЗ), стоимость которых определяется исходя из цен их приобретения без учета НДС и акцизов, но включая комиссионные вознаграждения, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты (п. 2 ст. 254 НК РФ). Неправильное определение стоимости МПЗ может привести к занижению облагаемой базы по налогу на прибыль, так как налогоплательщики транспортные расходы по доставке МПЗ нередко относят на себестоимость продукции по факту их осуществления. Кроме этого, сумма материальных расходов может быть уменьшена на стоимость остатков МПЗ, переданных в производство, но не использованных на конец месяца, и возвратных отходов (п. 5 ст. 254 НК РФ).

Определение размера материальных расходов при списании используемых в производстве сырья и материалов осуществляется одним из следующих методов оценки (обязательно указывается в учетной политике, принятой организацией для целей налогообложения):

- по стоимости единицы запасов;
- средней стоимости;
- стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО) (п. 8 ст. 254 НК РФ).

В **расходы на оплату труда** включаются любые начисления работникам в любой — денежной или натуральной — форме: заработная плата, надбавки, компенсации, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные трудовыми (контрактами) или коллективными договорами (ст. 255 НК РФ). С 1 января 2006 г. в расходы по оплате труда разрешено включать стоимость форменной одежды, свидетельствующей о принадлежности работников к организации (п. 5 ст. 255 НК РФ).

Для определения **суммы начисленной амортизации** применяются четко установленные законодательством определения и нормы. Так, амортизируемыми признаются имущество, результаты интеллек-

туальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признаются также капитальные вложения в предоставленные в аренду объекты основных средств в форме неотделимых улучшений, произведенных арендатором с согласия арендодателя. Срок полезного использования данного имущества должен быть более 12 месяцев, а первоначальная стоимость более 10 000 рублей (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Не подлежат амортизации земля и иные объекты природопользования (вода, недра и т.д.), а также материально-производственные запасы, незавершенное капитальное строительство и другое имущество в соответствии с законодательством (п. 2 ст. 256 НК РФ).

Согласно п. 1 ст. 258 НК РФ амортизируемое имущество организации распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками полезного использования. Законодательством определено 10 амортизационных групп. Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией в соответствии с требованиями Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства РФ № 1 от 1 января 2002 г.

По нематериальным активам сроки полезного использования устанавливаются в соответствии со сроками действия патента или свидетельства, а также учитывая другие возможные ограничения, касающиеся объектов интеллектуальной собственности. В случае если невозможно определить срок полезного использования объекта нематериальных активов, нормы амортизации устанавливаются в расчете на 10 лет, но не более срока деятельности самого налогоплательщика (п. 2 ст. 258 НК РФ).

С 1 января 2002 г. организации имеют право выбрать для начисления амортизации в налоговом учете один из двух способов (линейный или нелинейный) с единственным исключением: к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, включенным в восьмую, девятую и десятую амортизационные группы, применяется только линейный метод. Выбранный метод закрепляется в учетной политике для целей налогообложения.

Применение линейного метода подразумевает использование следующей формулы:

$$K = (1 : n) \times 100\%, \quad (3.2)$$

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

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

Из этого следует, что пользующийся линейным методом бухгалтер выводит сумму начисленной за один месяц амортизации как произведение первоначальной стоимости объекта и определенной для него нормы амортизации (п. 4 ст. 259 НК РФ).

Принцип использования нелинейного метода заключается в следующем: в первые месяцы эксплуатации объекта стоимость основных средств списывается на расходы в большем размере, чем в последующем. При этом, хотя общая сумма амортизации остается неизменной, экономия достигается за счет уменьшения налоговых платежей (прибыли) в начальные периоды, по сравнению с предыдущими. Ежемесячная норма амортизации при нелинейном методе исчисляется по формуле

$$K = (2 : n) \times 100\%, \quad (3.3)$$

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

n — срок полезного использования данного объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах.

С месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость основного средства составит 20% первоначальной, амортизация начисляется линейным методом до полного списания (п. 5 ст. 259 НК РФ).

Пример 3.1. Первоначальная стоимость основного средства в целях налогообложения составляет 160 000 руб. Срок полезного использования основного средства — 40 месяцев. Рассмотрим порядок начисления амортизации вышеуказанными методами.

1. Линейный метод

Норма амортизации $K = 2,5\%$ ($1 : 40 \text{ мес.} \times 100\%$).

Сумма амортизации (ежемесячная) равна 4000 руб. ($160\,000 \text{ руб.} \times 2,5\%$)

Норма амортизации применяется каждый раз к первоначальной стоимости, поэтому ежемесячная сумма амортизационных отчислений будет одинаковой в течение 40 месяцев и равна 4000 руб.

2. Нелинейный метод

Первый этап

Норма амортизации $K = 5\%$ ($2 : 40 \text{ мес.} \times 100\%$).

1-й месяц: сумма амортизации равна 8000 руб. ($160\,000 \text{ руб.} \times 5\%$)

2-й месяц: остаточная стоимость равна 152 000 руб. ($160\,000 \text{ руб.} - 8000 \text{ руб.}$), сумма амортизации составила 7600 руб. ($152\,000 \text{ руб.} \times 5\%$) и т.д.

31-й месяц: остаточная стоимость 32 662 руб., сумма амортизации 1613 руб.

Второй этап

32-й месяц: остаточная стоимость 31 031 руб.

В 31-м месяце остаточная стоимость основного средства приблизилась к 20% первоначальной стоимости $[(31\ 031 \text{ руб.} : 160\ 000 \text{ руб.}) \times 100\%]$. Поэтому, начиная с 32-го месяца, амортизация начисляется линейным методом. Оставшийся срок полезного использования равен 8 месяцам, следовательно, норма амортизации равна 12,5% $(1 : 8 \text{ мес.} \times 100\%)$, а ежемесячная сумма амортизации составит 3879 руб. $(31\ 031 \text{ руб.} : 12,5\%)$.

Если финансовый результат деятельности организации положительный, для снижения налогового бремени рекомендуется использовать нелинейный метод: при увеличении амортизационных отчислений практически в 2 раза (по сравнению с линейным методом), одновременно увеличивается общая величина расходов и уменьшается облагаемая база, а следовательно, и налог на прибыль. При наличии убытка от финансово-хозяйственной деятельности целесообразно использовать линейный метод, так как увеличение суммы убытка не окажет непосредственное влияние на сумму уплачиваемого налога.

По закрепленному в учетной политике решению руководителя организации амортизацию можно начислять и по пониженным нормам. Их использование допускается только с начала налогового периода и до его полного окончания (п. 10 ст. 259 НК РФ). При каких обстоятельствах предприятие использует данное право? Это может быть выгодным в случае предполагаемого наступления убыточного периода в хозяйственной деятельности. В последующем, прибыльном году, нормы увеличиваются.

К **прочим расходам** относятся:

- расходы на ремонт основных средств (ст. 260 НК РФ);
- расходы на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);
- расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки (ст. 262 НК РФ);
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества (ст. 263 НК РФ),

а также расходы, указанные в ст. 264 НК РФ, в том числе:

— налоги, сборы, платежи, отчисления в страховые фонды (резервы) и другие обязательные отчисления (например, транспортный налог, единый социальный налог и др.);

— расходы на командировки, в том числе проезд к месту командировки и обратно к месту постоянной работы, суточные в пределах норм, наем жилья и т.д.;

— оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду отдельных объектов основных производственных фондов, оплата работ по сертификации продукции, юридические и информационные услуги.

Отдельно остановимся на таком немаловажном вопросе, как превышение фактических расходов над установленными законодательством нормами. Для исчисления облагаемой налогом прибыли в налоговом учете необходимо отразить только ту часть расходов, которая предусмотрена положениями налогового законодательства. В настоящее время установлены нормативы по отнесению на себестоимость представительских, рекламных и командировочных расходов, процентов по долговым обязательствам и других расходов в соответствии с законодательными актами.

Пример 3.2. Оплата суточных составляет 100 руб. за каждый день нахождения в командировке. Руководство предприятия вправе выплачивать своим сотрудникам суточные в большем размере, например 150 руб., но при этом сумма превышения фактическими расходами нормируемых составит 50 руб. В налоговом учете будет отражена сумма суточных в размере 100 руб. за каждый день командировки.

По ряду расходов создаются резервные фонды (к примеру, по сомнительным долгам, под обесценение ценных бумаг у профессиональных участников рынка ценных бумаг и т.д.), формирование которых также регулируется налоговым законодательством.

К *внереализационным расходам* относятся обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией:

- на содержание переданного в аренду имущества (включая амортизацию);
- в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;
- на организацию эмиссии собственных ценных бумаг;
- связанные с обслуживанием приобретенных ценных бумаг;
- в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей;
- в виде суммовой разницы, возникающей, если сумма обязательств и требований не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях;
- в виде положительной или отрицательной курсовой разницы;
- на формирование резервов по сомнительным долгам (при применении метода начисления);

- на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств;
- связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов;
- судебные расходы и арбитражные сборы;
- убытки прошлых налоговых периодов;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, а также суммы других долгов, нереальных к взысканию;
- потери от брака;
- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- потери от стихийных бедствий, пожаров и других чрезвычайных ситуаций;
- другие обоснованные расходы (полный список внереализационных расходов см. в ст. 265 НК РФ).

Также законодательно определены *расходы, не учитывающиеся* при определении налоговой базы (ст. 270 НК РФ).

Для определения доходов и расходов организации имеют право использовать два метода: начисления или кассовый. При выборе *метода начисления* доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества и имущественных прав в их оплату. Датой получения дохода от реализации признается день отгрузки или передачи товаров, работ, услуг, имущественных прав. Для внереализационных доходов дата их получения устанавливается индивидуально, в зависимости от вида дохода. Например, для доходов, полученных от сдачи имущества в аренду, это будет дата расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров (ст. 271 НК РФ).

Расходы также признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени их фактической оплаты, а исходя из условий конкретных сделок и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (п. 1 ст. 272 НК РФ). По материальным и прочим расходам возможны две даты признания: день передачи сырья и материалов в производство (при этом расходами признаются только то сырье и материалы, которые приходятся на собственно производственные нужды) и день подписания акта приемки-передачи (для оплаты услуг или работ производственного характера). Амортизационные отчисления и заработная плата отражаются в составе расходов ежемесячно (ст. 272 НК РФ).

Использование *кассового метода* имеет ограничение: право на его применение имеют только те организации, у которых за предыду-

щие четыре квартала средняя сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 000 000 руб. за каждый квартал. Если в течение налогового периода средняя выручка за квартал превысит указанный лимит, то налогоплательщику придется пересчитать налог на прибыль с начала налогового периода.

Пример 3.3. По итогам деятельности предприятия за 2004 г. сумма выручки от реализации продукции составила в I квартале 1 200 000 руб., во II квартале — 200 000 руб., в III квартале — 1 100 000 руб., в IV квартале — 1 500 000 руб. Итого за год — 4 000 000 руб. Определим среднюю сумму выручки за квартал. Она равна 1 000 000 руб. $[(1\,200\,000\text{ руб.} + 200\,000\text{ руб.} + 1\,100\,000\text{ руб.} + 1\,500\,000\text{ руб.}) : 4\text{ кв.}]$. Средняя сумма выручки за квартал не превысила 1 000 000 руб., поэтому организация вправе применять кассовый метод.

В рамках этой схемы датой получения дохода признается день поступления денежных средств на счета в банках и (или) в кассу, поступление иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав. Расходами признаются затраты после их фактической оплаты (ст. 273 НК РФ). При этом следует иметь в виду, что:

- расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль по мере списания данного сырья и материалов в производство;

- в составе расходов, уменьшающих налогооблагаемую прибыль, учитывается амортизация только оплаченного налогоплательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

Преимуществом кассового метода является то, что налоги исчисляются после получения оплаты за реализованные товары (работы, услуги), и существует реальная возможность перечисления их в бюджет. Однако необходимо иметь в виду, что пользоваться кассовым методом не всегда выгодно. Например, торговая организация продала в розницу товары, но со своим поставщиком за эти товары еще не рассчиталась. Следовательно, база для исчисления налога в этом случае будет выше, чем если бы организация работала по методу начисления.

Налоговой базой рассматриваемого налога признается денежное выражение прибыли (ст. 274 НК РФ). Если организация осуществляет несколько видов деятельности, которые облагаются по разным ставкам, то исчисление производится отдельно по каждому из направлений. Также налогоплательщик ведет отдельный учет по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка. Доходы от реализации и внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются исходя из цены сделки

с учетом положений ст. 40 НК РФ. Определение налоговой базы осуществляется нарастающим итогом с начала налогового периода.

В случае если в отчетном (налоговом) периоде получен убыток — отрицательная разница между доходами и расходами, — налоговая база признается равной нулю. Убытки, полученные организацией в предыдущем или в нескольких предыдущих налоговых периодах, уменьшают базу текущего периода на всю сумму убытка или на ее часть при следующих условиях:

- срок переноса убытка не должен превышать 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток (п. 2 ст. 283 НК РФ);

- совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы (п. 2 ст. 283 НК РФ). Федеральным законом от 6 июня 2005 г. № 58-ФЗ установлено, что с 1 января 2006 г. сумма переносимого убытка не должна превышать 50% налоговой базы, а с начала 2007 г. — 100%, т.е. все ограничения будут сняты;

- если убытки понесены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее производится в той очередности, в которой они понесены (п. 3 ст. 283 НК РФ);

- организация обязана хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка в течение всего срока, во время которого она уменьшает налоговую базу (п. 4 ст. 283 НК РФ).

Пример 3.4. Организация по итогам 2004 г. получила убыток в размере 60 000 руб. Предположим, что по итогам 2005 г. исчисленная налоговая база по налогу на прибыль составила 30 000 руб., а по итогам 2006 г. составит 50 000 руб. Необходимо рассчитать налогооблагаемую прибыль в 2005 г. и 2006 г. с учетом переноса на будущее убытков прошлых лет.

1. Рассчитаем налогооблагаемую прибыль за 2005 г.

Сумма убытков прошлых лет, подлежащая переносу в 2005—2014 гг., равна 60 000 руб.

Налоговая база на конец налогового периода 2005 г. равна 30 000 руб.

Максимальная сумма налоговой базы, подлежащая уменьшению за счет убытков прошлых лет, равна 9000 руб. (30 000 руб. × 30%).

Сумма убытка прошлых лет составляет более 30% налоговой базы, полученной в 2005 г., следовательно, на этот год переносится убыток прошлых лет в размере 9000 руб. Остаток неперенесенного убытка равен 51 000 руб. (60 000 руб. – 9000 руб.).

Налогооблагаемая прибыль за 2004 г. равна 21 000 руб. (30 000 руб. – 9000 руб.).

2. Рассчитаем налогооблагаемую прибыль за 2006 г.

Сумма неперенесенного убытка за 2004 г. равна 51 000 руб.

Налоговая база на конец налогового периода 2006 г. равна 50 000 руб.

Максимальная сумма налоговой базы, подлежащая уменьшению за счет убытков прошлых лет, равна 25 000 руб. (50 000 руб. $\times$ 50%).

Сумма непоенененного убытка прошлых лет составляет более 50% налогооблагаемой прибыли, полученной в 2006 г., следовательно, на этот год переносится убыток прошлых лет в размере 25 000 руб. Остаток непоенененного убытка равен 26 000 руб. (51 000 руб. – 25 000 руб.).

Налогооблагаемая прибыль за 2006 г. равна 25 000 руб. (50 000 руб. – 25 000 руб.).

Организация имеет право уменьшать налоговую базу в последующие отчетные (налоговые) периоды до 2014 г. на сумму остатка непоенененного убытка за 2004 г. (26 000 руб.), так как начиная с 2007 г. налогоплательщик имеет право уменьшать налоговую базу по прибыли в размере 100%, но не более суммы фактического убытка.

Для налога на прибыль предусмотрено несколько **налоговых ставок** в зависимости от вида полученного дохода. Согласно п. 1 ст. 284 НК РФ в общем порядке применяется ставка 24%. Перечисленные суммы налога распределяются по уровням бюджета в определенной пропорции, которая может изменяться по решению законодательных органов власти. В 2005 г. в федеральный бюджет зачислялось 6,5%, в бюджеты субъектов Российской Федерации — 17,5% (законодательными актами субъектов Российской Федерации эта ставка может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже 13,5%).

Отдельно оговорены следующие случаи применения особых ставок:

- к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами РФ — 9%;

- к налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями или российскими организациями от иностранных организаций — 15% (п. 3 ст. 284 НК РФ);

- по операциям с отдельными видами долговых обязательств:

- по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам, 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 доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительно-го управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г. — 9%;
- по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям, эмитированным до 20 января 1997 г. включительно, по облигациям государственного валютного облигационного займа 1999 г. — 0% (п. 4 ст. 284 НК РФ);

■ по прибыли, полученной Банком России от осуществления деятельности, связанной с денежным обращением — 0% (при этом прибыль, полученная от иной деятельности, облагается налогом по ставке 24%) (п. 5 ст. 284 НК РФ).

Налоговым периодом при исчислении налога на прибыль устанавливается календарный год, а отчетным — I квартал, полугодие и 9 месяцев. Для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами признаются месяц, 2 месяца, 3 месяца и так далее до окончания календарного года (ст. 285 НК РФ).

Порядок исчисления налога и авансовых платежей. Сумма налога определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы и рассчитывается плательщиком самостоятельно нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания отчетного (налогового) периода.

По итогам каждого отчетного периода исчисляется сумма авансового платежа согласно следующей схеме (п. 2 ст. 286 НК РФ):

I квартал — сумма ежемесячного авансового платежа равна сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода;

II квартал — сумма ежемесячного авансового платежа равна $\frac{1}{3}$ суммы авансового платежа, исчисленного за первый отчетный период текущего года;

III квартал — сумма ежемесячного авансового платежа равна $\frac{1}{3}$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам I квартала;

IV квартал — сумма ежемесячного авансового платежа равна $\frac{1}{3}$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам 9 месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

В случае если рассчитанная таким образом сумма отрицательна или равна нулю, то в соответствующем квартале отчисления не осуществляются.

Законодательством предусмотрено также право плательщика перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. Для применения такой схемы необходимо не позднее 31 декабря года, предшествующего налоговому периоду, в котором произойдет переход, уведомить об этом налоговые органы.

Порядок и сроки уплаты налога на прибыль и авансовых платежей определены в ст. 287 НК РФ:

- ежемесячные авансовые платежи, перечисляемые в течение отчетного периода, уплачиваются не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода;

- при исчислении ежемесячных авансовых платежей по фактической прибыли уплата осуществляется не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого производится исчисление налога;

- квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока подачи налоговой декларации за соответствующий отчетный период;

- налог уплачивается не позднее срока подачи налоговой декларации за соответствующий налоговый период, т.е. не позднее 28 марта года, следующего за истекшим;

- авансовые платежи засчитываются при уплате квартальных авансовых платежей, суммы которых, в свою очередь, засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода, т.е. календарного года.

Пример 3.5. За I квартал 2002 г. исчислен авансовый платеж в размере 60 000 руб., следовательно, во II квартале организация будет уплачивать ежемесячные платежи в размере 20 000 руб. (60 000 руб. : 3). Если по итогам деятельности за II квартал облагаемая прибыль составит 280 000 руб., то до 28 июля необходимо будет доплатить налог в сумме 7200 руб. ($280\,000 \text{ руб.} \times 24\% = 67\,200 \text{ руб.}$; $67\,200 \text{ руб.} - 60\,000 \text{ руб.} = 7200 \text{ руб.}$).

Действующим законодательством установлены особые правила исчисления и уплаты налога на прибыль такими категориями плательщиков, как:

- бюджетные учреждения, некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг), участники простых

товариществ, инвесторы соглашений о разделе, выгодоприобретатели по договорам доверительного управления (п. 3 ст. 286 НК РФ);

- организации, выплачивающие налогоплательщикам доходы в виде дивидендов, а также в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам (п. 5 ст. 286, п. 4 ст. 287 НК РФ);

- вновь созданные юридические лица (п. 6 ст. 286, п. 5 ст. 287 НК РФ);

- организации, имеющие обособленные подразделения (ст. 288 НК РФ);

- банки (ст. 290–292 НК РФ);

- страховые учреждения (ст. 293–294.1 НК РФ);

- негосударственные пенсионные фонды (ст. 295, 296 НК РФ)

и др.

Отдельно рассмотрим особенности **налогообложения прибыли иностранных организаций**.

Согласно действующим правовым нормам, налоговое бремя накладывается на все доходы зарубежных компаний (предприятий, не являющихся резидентами Российской Федерации), полученные на территории нашей страны (источники дохода находятся в России).

Коммерческая и иная деятельности юридического лица-нерезидента, а следовательно, и получение им дохода может осуществляться либо через постоянное представительство, либо без организации такового. Под постоянным представительством в данном случае понимаются филиал, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности зарубежной организации, через которое она регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную:

- с использованием недр и использованием других природных ресурсов;

- проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

- продажей товаров, расположенных на территории Российской Федерации складов;

- осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением прочих деятельности (п. 2 ст. 306 НК РФ).

К образованию постоянного представительства не приводит факт осуществления на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера по хранению и демонстрации товаров до начала их поставки, с целью переработки дру-

гими лицами; содержание постоянного места деятельности в целях подписания контрактов и сбора, распространения информации, изучения рынка товаров, если такая деятельность не является основной для организации (п. 4 ст. 306 НК РФ).

В первом случае — при функционировании постоянного представительства — объектом налогообложения признаются (п. 1 ст. 307 НК РФ):

- доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации, уменьшенный на величину произведенных расходов;

- доход от владения, пользования и распоряжения имуществом постоянного представительства за вычетом расходов, связанных с получением доходов;

- другие доходы от источников в Российской Федерации, относящиеся к постоянному представительству и указанные в п. 1 ст. 309 НК РФ.

При наличии у организации нескольких отделений, деятельность которых приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база рассчитывается по каждому отделению; если же организация осуществляет деятельность через отделения в рамках единого технологического процесса, то налогооблагаемая прибыль определяется в целом по группе таких отделений (п. 4 ст. 307 НК РФ).

Для организаций, не создавших на территории Российской Федерации постоянного представительства, объект налогообложения определен в п. 1 ст. 309 НК РФ:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации-акционеру (участнику) российских организаций;

- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества;

- процентный доход от долговых обязательств любого вида;

- доходы от использования в Российской Федерации прав на объекты интеллектуальной собственности;

- доходы от реализации акций (долей) российских организаций, более 50 процентов активов которых состоит из недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации, а также финансовых инструментов, производных от таких акций (долей);

- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории Российской Федерации;

- доходы от сдачи в аренду или субаренду имущества, используемого на территории Российской Федерации;

- доходы от международных перевозок;

■ штрафы и пени за нарушение российскими лицами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;

■ иные аналогичные доходы.

Порядок исчисления доходов и расходов иностранной организации с целью определения налогооблагаемой базы совпадает с установленным для российских налогоплательщиков.

Налоговые ставки в процентном выражении составляют (п. 1, 2 ст. 284 НК РФ):

■ доходы организаций, осуществляющих свою деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство — 24%;

■ доходы организаций, не связанных с деятельностью через постоянное представительство — 20% (за исключением доходов от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов или других транспортных средств в связи с осуществлением международных перевозок, которые облагаются поставке 10%).

На доходы, полученные в виде дивидендов, по операциям с отдельными видами долговых обязательств, распространяются те же ставки, которые действуют и для российских организаций. Порядок и срок уплаты начисленного налога также едины для всех категорий плательщиков, резидентов и нерезидентов.

Для юридических лиц, получающих доход за пределами Российской Федерации, крайне важной является проблема **устранения двойного налогообложения**. Согласно ст. 311 НК РФ при определении налоговой базы таких предприятий указанные доходы учитываются в составе общей суммы с учетом расходов, произведенных как на территории России, так и за ее пределами (при этом зарубежные расходы учитываются на общих основаниях). Кроме того, совокупный доход уменьшается на сумму налога, уплаченного российской организацией за границей, причем засчитываемая сумма не может превышать сумму налога, подлежащего уплате в России от доходов, полученных за границей, но пересчитанных по российскому законодательству.

Пример 3.6. Предприятие, созданное в Российской Федерации, осуществляет коммерческую деятельность во Франции через расположенное там отделение (постоянное представительство).

В отчетном году это предприятие получило доход от деятельности в России в сумме 920 000 руб. и от деятельности во Франции в сумме, эквивалентной 300 000 руб. В соответствии с законодательством Франции прибыль иностранного юридического лица, осуществляющего свою деятельность через отделение, облагается налогом по ставке 34%.

1. Облагаемая прибыль, исчисленная по законодательству Франции, составила 185 000 руб. (принимаем условно). Уплаченный налог на прибыль — 62 900 руб. ($185\,000 \text{ руб.} \times 34\%$).

2. Для целей налогообложения в России производятся следующие расчеты:

- совокупный доход из всех источников равен 1 220 000 руб. ($920\,000 \text{ руб.} + 300\,000 \text{ руб.}$);

- облагаемая прибыль, исчисленная по российскому законодательству исходя из суммы всего дохода, составила 440 000 руб. (принимаем условно);

- налог на прибыль равен 105 600 руб. ($440\,000 \text{ руб.} \times 24\%$).

3. Определим предельный размер зачета, который может быть представлен организации. Для этого из дохода, полученного за границей, производят вычеты расходов, разрешаемые по российскому законодательству. Условно примем, что облагаемая прибыль составит 95 000 руб., следовательно, налог на прибыль по ставке, установленной в России, — 22 800 руб. ($95\,000 \text{ руб.} \times 24\%$). Таким образом, предельный размер зачета составляет 22 800 руб., несмотря на то, что за границей уплачен налог в сумме 62 900 руб.

4. Определим налог на прибыль, подлежащий уплате организацией в бюджет России: 82 800 руб. ($105\,600 \text{ руб.} - 22\,800 \text{ руб.}$). Сумма налога, уплаченного во Франции, на которую не предоставлен зачет, составит 40 100 руб. ($62\,900 \text{ руб.} - 22\,800 \text{ руб.}$).

С 1 января 2002 г. организации обязаны вести **налоговый учет**, представляющий собой систему обобщения информации для определения налоговой базы на основе первичных документов. Система налогового учета организуется плательщиком самостоятельно, и порядок ее ведения отражается в учетной политике.

Данные налогового учета должны отражать порядок определения налогооблагаемой прибыли и подтверждаться первичными учетными документами (включая справку бухгалтера), аналитическими регистрами налогового учета и расчетом налоговой базы.

Формы аналитических регистров должны содержать следующие реквизиты:

- наименование регистра;

- период (дату) составления;

- измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражениях;

- наименование хозяйственных операций;

- подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Аналитические регистры — это сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный период, сгруппированных в со-

ответствии с требованиями НК РФ, без отражения по счетам бухгалтерского учета. Аналитический учет должен раскрывать порядок формирования налоговой базы.

Рассмотрим особенности реализации амортизируемого имущества в целях налогообложения.

При реализации амортизируемого имущества доход (расход) определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения, уменьшенной на сумму начисленной амортизации, с учетом понесенных при реализации затрат (ст. 323 НК РФ). Положительная разница признается прибылью и включается в состав налоговой базы в том отчетном периоде, в котором была осуществлена реализация; отрицательная разница отражается в аналитическом учете как прочие расходы налогоплательщика, включаемые в целях налогообложения в состав расходов будущих периодов. Ежемесячно равными долями расходы будущих периодов включаются в состав внереализационных расходов. Количество месяцев, в течение которых расходы будущих периодов будут переноситься во внереализационные расходы, определяется как разница между количеством месяцев срока полезного использования имущества и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации на данном предприятии, включая месяц, в котором имущество было реализовано. Рассмотрим на примерах влияние финансового результата от реализации амортизируемого имущества на облагаемую прибыль.

Пример 3.7. Организация реализовала автомобиль по цене 65 000 руб. (цена приобретения — 100 000 руб., сумма амортизации — 50 000 руб.). Прибыль от реализации равна 15 000 руб. [65 000 руб. — (100 000 руб. — 50 000 руб.)] и в период реализации автомобиля включается в состав налогооблагаемой прибыли.

Пример 3.8. Организация реализовала автомобиль по цене 65 000 руб. (цена приобретения — 100 000 руб., срок полезного использования — 10 лет, срок эксплуатации — 2 года, сумма амортизации — 20 000 руб.). Результат от реализации равен — 15 000 руб. [65 000 руб. — (100 000 руб. — 20 000 руб.)]. Получившаяся отрицательная разница будет включаться в состав внереализационных расходов в течение 96 месяцев [(10 лет — 2 года) × 12] в размере 156 руб. (15 000 руб. : 96 мес.), уменьшая тем самым налогооблагаемую прибыль.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какова природа налога на прибыль?
2. Какие организации являются плательщиками налога на прибыль?
3. Что является объектом налогообложения по налогу на прибыль?

4. Каков порядок исчисления налога на прибыль?
5. Какие установлены особенности определения расходов на производство и реализацию продукции в целях налогообложения прибыли?
6. По каким ставкам исчисляется налог на прибыль?
7. Как определяется понятие «постоянное представительство»?
8. Какие виды доходов подлежат обложению у источника выплаты?
9. Каково определение налогового учета?
10. Как в НК РФ определено понятие «постоянное представительство»?
11. Какие ставки налога на прибыль действуют в отношении иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность без образования постоянного представительства?
12. Как применяется принцип «устранение двойного налогообложения» при исчислении налога на прибыль?

ЗАДАНИЯ

1. Предприятие занимается производством упаковочной тары, в учетной политике для определения доходов и расходов принят кассовый метод. Исчислите сумму налога на прибыль исходя из следующих данных бухгалтерского учета за отчетный период:
 - получены безвозмездно основные средства и переданы в эксплуатацию на сумму 95 000 руб.;
 - пеня, полученная за нарушение хозяйственного договора — 75 000 руб., в том числе НДС 18%;
 - положительная курсовая разница — 50 000 руб.;
 - отгружено продукции — 700 000 руб., в том числе НДС 18%, оплачено покупателями — 85%;
 - стоимость товарно-материальных ценностей, отпущенных в производство — 500 000 руб., в том числе НДС 18%, оплачено поставщикам полностью;
 - выручка от реализации основных средств — 40 000 руб., в том числе НДС 18%, первоначальная стоимость — 56 000 руб., износ начислялся линейным способом, срок полезного использования — 24 месяца, срок эксплуатации — 10 месяцев, дата реализации 30 июня;
 - кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности составила 80 000 руб.;
 - общехозяйственные расходы — 70 000 руб., в том числе сверхнормативные суточные расходы во время командировок — 5000 руб.Заполните «Отчет о прибылях и убытках» (ф. № 2).
2. Согласно плану реконструкции предприятия, рассчитанного на 5 лет, финансовый результат составит:
в 2004 г. — убыток 60 000 руб.;

- в 2005 г. — прибыль 20 000 руб.;
- в 2006 г. — прибыль 50 000 руб.;
- в 2007 г. — убыток 30 000 руб.;
- в 2008 г. — прибыль 100 000 руб.

Исчислите предполагаемый налог на прибыль по каждому налоговому периоду с учетом уменьшения налоговой базы на суммы убытков, переносимых на будущее. Распределите сумму налога по уровням бюджета в соответствии с нормативами, установленными на текущий налоговый период.

3. Организация занимается производством канцелярских товаров. Исчислите сумму налога на прибыль исходя из следующих данных бухгалтерского учета за первое полугодие 2006 г.:

- производство продукции составило 3 750 000 руб., отгружено на сумму 3 800 000 руб., в том числе НДС 18%. На расчетный счет организации за реализованную продукцию поступило 3 600 000 руб.;
- себестоимость отгруженной продукции составила 2 950 000 руб., в том числе:
 - сверхнормативные расходы на рекламу — 40 000 руб.,
 - расходы на капитальный ремонт — 280 000 руб.,
 - расходы на ремонт объекта основных средств — 150 000 руб.,
 - расходы на подписку периодической печати на следующий налоговый период — 42 000 руб.,
 - начислен транспортный налог — 72 000 руб., уплачено — 52 000 руб.;
- начислен налог на имущество организаций — 12 000 руб.;
- штрафные санкции, полученные за нарушение срока выполнения хозяйственного договора — 22 000 руб.;
- перечислены авансы в счет будущих поставок в сумме 170 000 руб., в том числе НДС 18%;
- сумма неперенесенного убытка прошлых лет (срок с момента возникновения — 7 лет) — 65 000 руб.;
- кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности — 25 000 руб.;
- дебиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности — 75 000 руб.

В целях налогообложения прибыли для определения доходов и расходов принят метод начислений. Заполните декларацию по налогу на прибыль организаций.

4. Организацией за налоговый период было отгружено продукции на 8 500 000 руб., себестоимость продукции по данным бухгалтерского учета составила 6 200 000 руб., в том числе сверхнормативные расходы на рекламу — 20 000 руб. Установлено, что идентичные товары были реализованы по разным ценам:

80 ед. — по цене 670 руб.;
120 ед. — по цене 650 руб.;
150 ед. — по цене 550 руб.

Рыночная цена составила — 700 руб. за единицу.

Оплата за отгруженную продукцию поступила в размере 8 200 000 руб.

В июне реализован станок по цене 80 000 руб., (первоначальная стоимость 90 000 руб., срок полезного использования — 60 мес., срок эксплуатации — 6 мес.). Амортизация начислялась нелинейным способом.

Организация получила безвозмездно сырье для производства продукции от учредителей в сумме 120 000 руб.

В целях налогообложения прибыли для определения доходов и расходов принят метод начислений.

Определите финансовый результат от реализации продукции за налоговый период для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Исчислите сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет.

5. Исчислите налог на прибыль и заполните «Декларацию по налогу на прибыль организаций» исходя из следующих данных бухгалтерского учета за отчетный период 2006 г.:

- отгружено продукции — 570 000 руб.;
- себестоимость отгруженной продукции — 450 000 руб., в том числе расходы на оплату юридических и консультационных услуг — 32 000 руб.;
- дивиденды, полученные организацией — 85 000 руб.;
- реализация основных средств — 64 000 руб., в том числе НДС 18%, первоначальная стоимость — 90 000 руб., износ — 40 000 руб.;
- отрицательная курсовая разница — 32 000 руб.;
- сумма убытка, полученного в прошлом году — 70 000 руб.;
- сумма штрафа, полученного от поставщика за невыполнение хозяйственного договора — 40 000 руб.;
- получен аванс под поставку товара — 180 000 руб.;
- получен безвозмездно станок — 55 000 руб.;
- начислен налог на имущество организаций — 65 000 руб.;
- доходы от сдачи в аренду помещения — 40 000 руб.;
- расходы, связанные со сдачей в аренду помещения — 10 000 руб.;
- доход от переуступки права требования долга третьему лицу — 20 000 руб.

Доходы и расходы для целей налогообложения определяются по методу начисления.

6. Организация, созданная в России, осуществляет коммерческую деятельность в Италии через расположенное там постоянное представительство.

В 2004 г. предприятие получило валовой доход от деятельности в Российской Федерации в сумме 750 000 руб. и от деятельности

в Италии в сумме, эквивалентной 240 000 руб. (облагаемая прибыль по законодательству Италии — 70 000 руб.).

В соответствии с законом Италии прибыль иностранного юридического лица, осуществляющего свою деятельность через постоянное представительство, облагается налогом по ставке 40%.

Определите сумму налога на прибыль, которую предприятие должно уплатить в России.

Примечание. Облагаемая прибыль по российскому законодательству из всех источников составляет 420 000 руб., в том числе за границей — 55 000 руб.

3.2. НАЛОГ НА ИМУЩЕСТВО ОРГАНИЗАЦИЙ

Налог на имущество организаций представляет собой прямой подоходно-поимущественный регулярный сбор. Его сущность — изъятие в пользу государства некоей доли усредненного дохода от использования облагаемого имущества. Таким образом, данный налог играет роль своего рода экономического стимула: с одной стороны организация заинтересована максимально активной и эффективной эксплуатации собственности, а с другой — вынуждена освобождаться от неиспользуемого имущества.

Рассматриваемый налог в своем развитии прошел два этапа. Первый относится к периоду с января 1992 г. до начала 2004 г., когда исчисление и уплата налога происходили в соответствии с Законом РФ от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий» и Инструкцией ГНС РФ от 8 июня 1995 г. № 33 «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на имущество предприятий».

С 1 января 2004 г. Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменения и дополнения в статью 20 Закона Российской Федерации „Об основах налоговой системы в Российской Федерации“, а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» была введена в действие глава 30 НК РФ «О налоге на имущество организаций», нормами которой были реформированы порядок определения объектов налогообложения, расчет облагаемой базы, а также значительно сократился перечень организаций и объектов имущества, не облагаемых налогом.

По уровню установления налог на имущество организаций относится к региональным налогам и сборам. Законодательные органы каждого субъекта Российской Федерации обязаны принять закон, который определял бы отдельные элементы этого налога (налоговые ставки,

порядок и сроки уплаты, форму отчетности) в рамках предоставленных федеральным законодательством полномочий (п. 2 ст. 372 НК РФ).

Плательщиками налога признаются (п. 1 ст. 373 НК РФ):

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории России, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне России.

Не являются плательщиками юридические лица, которые ведут налоговый учет в соответствии со специальными налоговыми режимами.

Объектом налогообложения для указанных организаций признается движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета (п. 1, 2 ст. 374 НК РФ). Для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, объектом налогообложения выступает находящееся на территории Российской Федерации недвижимое имущество, принадлежащее им на праве собственности (п. 3 ст. 374 НК РФ).

Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования, имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации (п. 4 ст. 374 НК РФ).

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению, утвержденной приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, установлено, что принятые к бухгалтерскому учету основные средства отражаются по дебету балансового счета 01 «Основные средства». Исходя из определения объекта налогообложения и порядка ведения бухгалтерского учета, возникают вопросы по определению имущества, которое является объектом обложения.

Рассмотрим подробнее порядок отражения этого имущества на счетах бухгалтерского учета. Облагаемые объекты учитываются не только по дебету счета 01 «Основные средства», а также по дебету сче-

та 03 «Доходные вложения в материальные ценности» (например, имущество, сданное организацией в аренду или лизинг без права выкупа).

При передаче объектов основных средств в доверительное управление их остаточная стоимость отражается по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» не как объекты основных средств. В качестве объекта основных средств данное имущество будет отражаться на счете 01 у доверительного управляющего на отдельном балансе. Однако в Законе о налоге на имущество организаций отмечено, что основные средства, переданные в доверительное управление, являются объектом налогообложения у учредителя доверительного управления.

При передаче объектов основных средств в качестве вклада в простое товарищество (в совместную деятельность) переданное имущество отражается по остаточной стоимости по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет «Вклады по договору простого товарищества». А в качестве объекта основных средств данное имущество будет отражаться на отдельном балансе у того участника совместной деятельности, которому поручено ведение бухгалтерского учета по договору простого товарищества.

Налоговая база российских и ведущих деятельность через представительства иностранных организаций определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. Имущество учитывается по его остаточной стоимости, сформированной в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета, утвержденным в учетной политике организации. Если для отдельных объектов основных средств начисление амортизации не предусмотрено, то стоимость указанных объектов для целей налогообложения определяется как разница между их первоначальной стоимостью и величиной износа, исчисляемой по установленным нормам амортизационных отчислений для целей бухгалтерского учета в конце каждого налогового (отчетного) периода (п. 1 ст. 375 НК РФ).

Среднегодовая стоимость определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового (отчетного) периода и 1-е число следующего за налоговым (отчетным) периодом месяца, на количество месяцев в налоговом (отчетном) периоде, увеличенное на единицу (п. 4 ст. 376 НК РФ):

$$\text{Среднегодовая стоимость имущества} = \frac{\sum_{01.01} + \sum_{01.02} + \dots + \sum_{01.12} + \sum_{01.01 \text{ след. года}}}{12 + 1}.$$

(3.4)

В отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, налоговая база принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 5 ст. 376 НК РФ). Уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению объектов сведения об их инвентаризационной стоимости в течение 10 дней со дня оценки или переоценки (п. 2 ст. 375 НК РФ).

Необходимо учитывать, что налоговая база определяется отдельно в отношении имущества, подлежащего обложению по местонахождению организации, каждого обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, и каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации и обособленного подразделения, а также в отношении имущества, облагаемого по разным ставкам (п. 1 ст. 376 НК РФ).

Если на отдельном балансе обособленного подразделения организации учтен объект движимого имущества, фактически находящийся на территории головной организации, то такое имущество должно учитываться при определении налоговой базы имеющего отдельный баланс обособленного подразделения организации, а исчисление и уплата налога (авансовых платежей по налогу) и представление налоговой декларации (налогового расчета по авансовым платежам по налогу) должны производиться по местонахождению указанного обособленного подразделения. Если объект относится к недвижимому имуществу, то имущество должно учитываться при определении налоговой базы организации, а исчисление и уплата налога и представление налоговой отчетности должны осуществляться по местонахождению этой организации (письмо Министерства финансов РФ от 7 июня 2005 г. № 03-06-05-04/156).

Налоговым периодом определен год, а отчетным периодом — I квартал, полугодие, 9 месяцев. Законодательный орган субъекта Российской Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды (ст. 379 НК РФ). В этом случае поступления в региональный бюджет будут осуществляться один раз в год после окончания налогового периода, что может привести к дефициту бюджета в течение календарного года.

Как указывалось выше, определение величины **ставки налога** на имущество юридических лиц производится законами субъектов РФ, причем она не может превышать 2,2%. Устанавливать налоговую став-

ку для отдельных организаций не разрешается, однако законодательством допускается ее дифференцирование по отдельным категориям плательщиков и имущества (ст. 380 НК РФ).

По рассматриваемому налогу федеральным законодательством предусмотрены **налоговые льготы**. В статье 381 НК РФ приведен список организаций, освобождающихся от налогообложения, среди них:

- учреждения уголовно-исправительной системы Министерства юстиции Российской Федерации;
- религиозные организации;
- общероссийские общественные организации инвалидов;
- производства фармацевтической продукции;
- организации в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения;
- коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации;
- государственные научные центры и ряд иных организаций.

Законодательные органы субъектов Российской Федерации имеют право расширить перечень налоговых льгот.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей по нему указан в ст. 382 НК РФ: сумма налога исчисляется налогоплательщиками самостоятельно исходя из фактической среднегодовой стоимости имущества (с учетом льгот) и ставки налога. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется с учетом ранее начисленных авансовых платежей.

Авансовые платежи исчисляются по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества. В отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельность через постоянное представительство, авансовая сумма исчисляется по истечении отчетного периода как $\frac{1}{4}$ инвентаризационной стоимости объекта на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку.

Пример 3.9. По состоянию на 1 января ОАО «Восток» имеет стоимость основных средств, отраженных по дебету счета 01 «Основные средства» в сумме 1 950 000 руб. (недвижимое имущество), в том числе на имущество стоимостью 648 000 руб. амортизация не начисляется. Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 12 000 руб. Для объектов основных средств, амортизация по которым не начисляется, срок полезного использования составляет 15 лет. Кроме этого, местонахождение имущества — другой субъект РФ, в котором ставка

налога установлена в размере 2%. Организация внесла в качестве вклада в простое товарищество объект основных средств стоимостью 460 000 руб., по которому ежемесячно начисляется амортизация по норме 0,4%. По местонахождению ОАО «Восток» установлена ставка налога на имущество в размере 2,2%. Рассчитать сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период.

Условно предположим, что все основные средства были приобретены и введены в эксплуатацию в декабре 2003 г.; следовательно, амортизация будет начисляться с января 2004 г. По основным средствам, по которым амортизация не начисляется, износ будет отражаться на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» исходя из установленных норм амортизационных отчислений. При сроке полезного использования 15 лет и линейным способом начисления норма амортизации равна 0,56% [$1 : (15 \times 12) \times 100\%$], а ежемесячная сумма износа будет равна 3600 руб. ($648\,000 \times 0,56\%$, с округлением). По основным средствам, внесенным в качестве вклада в простое товарищество, амортизация будет начисляться в сумме 1840 руб. ($460\,000 \text{ руб.} \times 0,4\%$) участником договора, ведущего баланс по договору. Для исчисления суммы налога необходимо рассчитать среднегодовую стоимость имущества. Так как часть имущества организации находится не по месту ее нахождения, и на территории этого субъекта РФ действует другая ставка налога, то расчет облагаемой базы следует проводить отдельно.

Для удобства расчета среднегодовой стоимости имущества сведем исходные данные и расчет остаточной стоимости объекта налогообложения в таблицу. Стоимость имущества и динамика начисления амортизации по объектам основных средств в регистрах бухгалтерского учета ежемесячно будет отражаться в размере, указанном по следующим строкам (таблицы):

№ 1 — данные о первоначальной стоимости основных средств, которые находятся по местонахождению организации и в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета отражаются на счете 01 «Основные средства» в сумме 1 302 000 руб. ($1\,950\,000 \text{ руб.} - 648\,000 \text{ руб.}$);

№ 2 — данные о суммах начисленной амортизации по объектам основных средств, которые учитываются на счете 01 и находятся по местонахождению организации, суммы амортизации отражаются на счете 02 «Амортизация основных средств»;

№ 3 — данные о первоначальной стоимости основных средств, которые внесены в качестве вклада в простое товарищество и в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета отражаются на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет «Вклады по договору простого товарищества» в сумме 460 000 руб.;

№ 4 — данные о суммах начисленной амортизации по объектам основных средств, которые учитываются на счете 58 и в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета амортизация начисляется участником договора, ведущего баланс по договору;

№ 5 — остаточная стоимость объектов основных средств, которая участвует в расчете облагаемой базы для исчисления налога, подлежащего уплате в бюджет по местонахождению организации;

№ 6 — данные о первоначальной стоимости основных средств, которые находятся на территории другого субъекта и в соответствии с порядком ведения бухгалтерского учета отражаются на субсчете 01-1 «Основные средства, находящиеся вне месторасположения организации» в сумме 648 000 руб.;

№ 7 — данные о суммах начисленного износа по объектам основных средств, которые учитываются на субсчете 01-1 и отражаются на забалансовом счете 010 «Износ основных средств»;

№ 8 — остаточная стоимость объектов основных средств, которая участвует в расчете облагаемой базы для исчисления налога, подлежащего уплате в бюджет другого субъекта РФ.

Исходя из приведенных в таблице (с. 82) данных рассчитаем среднегодовую стоимость имущества за налоговый период.

1. По имуществу, расположенному по местонахождению организации среднегодовая стоимость составит 1 665 120 руб. $[(1\,748\,160 \text{ руб.} + 1\,734\,320 \text{ руб.} + 1\,720\,480 \text{ руб.} + 1\,706\,640 \text{ руб.} + 1\,692\,800 \text{ руб.} + 1\,678\,962 \text{ руб.} + 1\,665\,120 \text{ руб.} + 1\,651\,280 \text{ руб.} + 1\,637\,440 \text{ руб.} + 1\,623\,600 \text{ руб.} + 1\,609\,760 \text{ руб.} + 1\,595\,920 \text{ руб.} + 1\,582\,080 \text{ руб.}) : (12 \text{ мес.} + 1)]$.

2. По имуществу, расположенному на территории другого субъекта РФ среднегодовая стоимость составит 622 800 руб. $[(644\,000 \text{ руб.} + 640\,800 \text{ руб.} + 637\,200 \text{ руб.} + 633\,600 \text{ руб.} + 630\,000 \text{ руб.} + 626\,400 \text{ руб.} + 622\,800 \text{ руб.} + 619\,200 \text{ руб.} + 615\,600 \text{ руб.} + 612\,000 \text{ руб.} + 608\,400 \text{ руб.} + 604\,800 \text{ руб.} + 601\,200 \text{ руб.}) : (12 \text{ мес.} + 1)]$.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет за налоговый период, будет равна:

по местонахождению организации — 366 32 руб. $(1\,665\,120 \text{ руб.} \times 2,2\%)$;

местонахождению имущества на территории другого субъекта РФ — 12 456 руб. $(622\,800 \text{ руб.} \times 2\%)$.

Общая сумма налога на имущество, подлежащая уплате организацией составит 49 088 руб.

В соответствии со ст. 383 НК РФ налог и авансовые платежи по налогу на имущество организаций подлежат уплате в **порядке и сроки**, которые устанавливаются законами субъектов Российской Федерации. Налогоплательщики представляют налоговые расчеты по авансовым платежам по налогу не позднее 30 дней с даты окончания соответствующего отчетного периода, а налоговую декларацию по итогам налогового периода — не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Отчетность представляется в налоговые органы по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Расчет остаточной стоимости облагаемого имущества

(руб.)

№	Номер счета	Остаточная стоимость имущества по состоянию на:												
		1.01	1.02	1.03	1.04	1.05	1.06	1.07	1.08	1.09	1.10	1.11	1.12	1.01
1	01	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000	1 302 000
2	02	12 000	24 000	36 000	48 000	60 000	72 000	84 000	96 000	108 000	120 000	132 000	144 000	156 000
3	58	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000	460 000
4	Амортизация имущества (сч. 58)	1 840	3 680	5 520	7 360	9 200	11 040	12 880	14 720	16 560	18 400	20 240	22 080	23 920
5	Итого	1 748 160	1 734 320	1 720 480	1 706 640	1 692 800	1 678 960	1 665 120	1 651 280	1 637 440	1 623 600	1 609 760	1 595 920	1 582 080
6	01.1	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000	648 000
7	010	3 600	7 200	10 800	14 400	18 000	21 600	25 200	28 800	32 400	36 000	39 600	43 200	46 800
8	Итого	644 400	640 800	637 200	633 600	630 000	626 400	622 800	619 200	615 600	612 000	608 400	604 800	601 200

Уплата налога и авансовых платежей российскими организациями подлежит в бюджет по местонахождению имущества. Заметим, что федеральным законодательством предусмотрена возможность для субъектов Российской Федерации самостоятельно выбирать порядок уплаты данного налога. Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, уплачивают налог и авансовые платежи в бюджет по месту постановки на учет в налоговых органах. Если же зарубежное предприятие функционирует без постоянного представительства, то в этом случае начисленная сумма перечисляется в бюджет по местонахождению имущества.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какое имущество относится к объекту налогообложения по налогу на имущество?
2. Как рассчитывается облагаемая база по налогу на имущество?
3. Какая система льгот применяется в отношении собственников по налогу на имущество?
4. Каков порядок расчета среднегодовой стоимости имущества иностранных организаций?
5. Какие утверждены ставки и сроки уплаты по налогу на имущество?

ЗАДАНИЯ

1. По состоянию на 1 января ОАО «Сокол» имеет стоимость имущества в сумме 55 450 700 руб., в том числе:
 - здания остаточной стоимостью 22 700 250 руб.;
 - сооружения остаточной стоимостью 3 900 500 руб.;
 - оборудование остаточной стоимостью 11 974 200 руб.;
 - транспортные средства остаточной стоимостью 475 800 руб.;
 - сырье и материалы стоимостью 4 110 720 руб.;
 - покупные полуфабрикаты стоимостью 320 000 руб.;
 - товары на складе стоимостью 1 700 000 руб.;
 - готовая продукция стоимостью 10 269 230 руб.

Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 160 200 руб. В мае организация приобрела и ввела в эксплуатацию два грузовых автомобиля стоимостью 180 000 руб. каждый и сроком полезного использования 8 лет. Для начисления амортизации применяется линейный метод. 10 ноября один из автомобилей был передан в аренду другой организации, расположенной в этом же субъекте Российской Федерации. По условию арендного договора автомобиль находится на балансе арендодателя.

Рассчитайте налог на имущество организации за отчетные и налоговый периоды исходя из ставки, установленной в вашем регионе.

2. ЗАО «Новатор» организовано 20 апреля текущего налогового периода. На 1-е число следующего месяца стоимость имущества составила 350 000 руб., в том числе основные средства — 320 000 руб., материалы — 30 000 руб. По данному имуществу ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 2000 руб. Движение имущества организации в течение налогового периода характеризуется следующими данными:

- 25 июня приобретено оборудование первоначальной стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 8 лет;
- 30 августа передано в аренду транспортное средство остаточной стоимостью 80 000 руб., норма амортизации которого составляет 0,83%. По договору аренды транспортное средство учитывается на балансе арендодателя;
- 20 декабря реализован станок, первоначальная стоимость которого равна 30 000 руб., остаточная стоимость — 25 000 руб.

В учетной политике организацией принят линейный метод начисления амортизации.

Рассчитайте сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период, исходя из ставки налога 2,2% и установленной в вашем регионе. Ответы проанализируйте и сделайте выводы. Заполните декларацию по налогу на имущество организаций и укажите срок ее представления в налоговые органы.

3. Иностранная организация осуществляет свою деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство. По местонахождению представительства первоначальная стоимость имущества, отраженного по дебету счета 01, на 1 января налогового периода составила 10 485 000 руб., сумма амортизационных отчислений — 1 765 000 руб. Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 24 000 руб. Кроме этого, на балансе организации числится безвозмездно полученное имущество стоимостью 600 000 руб., на которое амортизация по бухгалтерскому учету не начисляется. Срок полезного использования этого имущества 40 месяцев. Для начисления величины износа применяется линейный метод. Ставка налога на имущество организаций равна 2,2%.

20 марта организация приобрела имущество на территории другого субъекта РФ стоимостью 500 000 руб., норма амортизации 0,33%, ставка налога — 2%.

Рассчитайте сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за отчетные и налоговый период. Укажите установленные в вашем регионе сроки уплаты налога.

4. По состоянию на 1 января ООО «Каскад» имеет стоимость основных средств, отраженных по дебету счета 01 в сумме 35 725 000 руб., в том числе спортивный комплекс стоимостью 3 500 000 руб. Сумма амортизации, отраженная на счете 02 — 10 975 000 руб. Ежемесячно для целей бухгалтерского учета начисляется амортизация в сумме 57 000 руб., в том числе 12 000 руб. по спортивному комплексу. 25 мая приобретены и введены в эксплуатацию транспортные средства стоимостью 450 000 руб. со сроком полезного использования 12 лет. В учетной политике организацией принят линейный метод начисления амортизации. С 1 июля создано обособленное подразделение, имеющее отдельный баланс, которому были переданы транспортные средства. Местонахождение обособленного подразделения — другой субъект РФ, в котором ставка налога составляет 2%. По местонахождению ООО «Каскад» установлена ставка налога на имущество в размере 2,2%. Рассчитайте сумму налога, подлежащую уплате в бюджет за отчетные и налоговый период.

3.3. ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Природа России, богатство ее недр и водоемов — это один из основных стратегических ресурсов нашего государства. Взимание платежей за их использование является важным источником пополнения федерального и региональных бюджетов. Виды платежей, взимаемые в бюджет Российской Федерации за пользование природными ресурсами, представлены на рис. 3.1.

3.3.1. Налог на добычу полезных ископаемых

Налогообложение добычи полезных ископаемых (далее — НДПИ) регулируется главой 26 НК РФ и Методическими рекомендациями по применению главы 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» Налогового кодекса Российской Федерации (утв. приказом МНС РФ от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-21/170) (далее — Методические рекомендации).

Плательщики — организации и индивидуальные предприниматели, которые являются пользователями недр (ст. 334 НК РФ).

Налогоплательщики подлежат постановке на учет по местонахождению участка недр в течение 30 дней с момента государственной регистрации лицензии (разрешения) на пользование участком недр (п. 1 ст. 335 НК РФ). Однако не всегда возможно сразу определить, является ли пользование недрами в конкретных обстоятельствах основанием для уплаты налога.

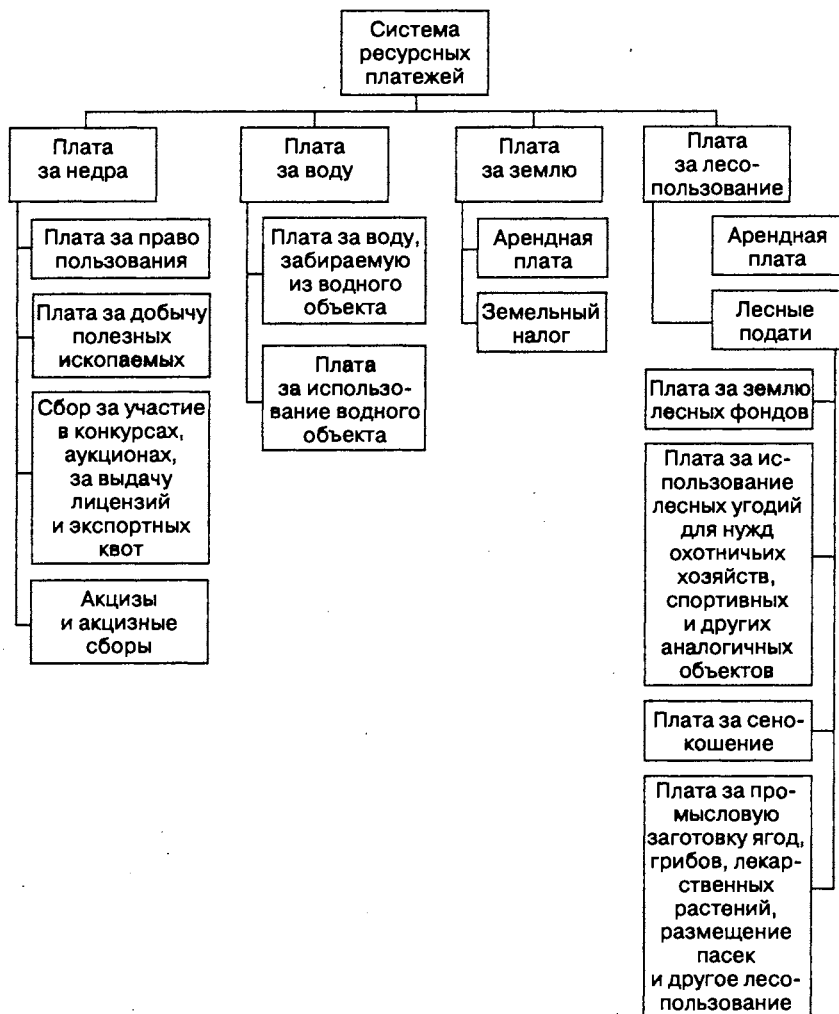


Рис. 3.1. Виды платежей, взимаемые в бюджет за пользование природными ресурсами

Пример 3.10. ЗАО «Каскад» в процессе поискового бурения было открыто газоконденсатное месторождение. С целью его комплексного изучения был утвержден план пробной эксплуатации скважины, предусматривающий сжигание добытого природного газа на факеле. Необходимо установить, становится ли данное предприятие плательщиком НДС при условии добычи и сжигания газа в период пробной эксплуатации.

При решении вопроса необходимо исходить из того, что плательщиками НДС являются участники экономических отношений, при-

знаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством Российской Федерации, в частности, в соответствии с Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах», ст. 9 которого гласит: «Права и обязанности пользователя недр возникают с момента государственной регистрации лицензии на пользование участками недр». В соответствии с налоговым законодательством налоговая база при добыче газа из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытого газа в натуральном выражении, а сумма налога исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы. Следовательно, уплата НДС при добыче газа производится при наличии факта произведенных работ, т.е. независимо от дальнейшего использования газа, в том числе при сжигании его на факеле. Исходя из этого ЗАО «Каскад» признается плательщиком налога и должно производить его исчисление в общеустановленном порядке.

Объект налогообложения по НДС определен в п. 1 ст. 336 НК РФ:

- полезные ископаемые, которые налогоплательщик добыл на участке, предоставленном ему в пользование;

- полезные ископаемые, которые были извлечены из отходов добывающего производства, если на подобную деятельность необходимо получать отдельную лицензию;

- полезные ископаемые, добытые из недр за пределами России, при условии, что добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией Российской Федерации (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Не облагаются налогом:

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им для личного потребления;

- геологические, минералогические и палеонтологические коллекционные материалы;

- ископаемые, полученные в тот момент, когда образовывались, использовались и ремонтировались геологические объекты (научные и учебные полигоны, геологические заповедники, заказники, памятники природы, пещеры и т.д.), которые должны иметь научное, эстетическое, санитарно-оздоровительное значение. Следовательно, добыча ряда полезных ископаемых (лечебные грязи, минеральные воды), которые применяются лечебными учреждениями, расположенными на

территории особо охраняемых геологических объектов, не являются объектом налогообложения;

- полезные ископаемые, которые извлечены из отходов добывающего предприятия и связанных с ним перерабатывающих производств;

- дренажные подземные воды, не учитываемые на государственном балансе запасов полезных ископаемых, извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых или при строительстве и эксплуатации подземных сооружений.

Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых (кроме нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного и горючего природного газа из всех видов месторождений углеводородного сырья) и исчисляется как произведение количества добытых полезных ископаемых и стоимости единицы добытого полезного ископаемого. При добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья, нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений налоговая база определяется как количество добытого полезного ископаемого в натуральном выражении (п. 25 Методических рекомендаций).

К полезным ископаемым, облагаемым налогом, относятся: уголь, торф, углеводородное сырье, товарные руды черных, цветных и редких металлов, горно-химическое сырье, природные алмазы и другие драгоценные камни, соль природная, подземные воды, содержащие полезные ископаемые и природные лечебные ресурсы, а также продукция, являющаяся результатом разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий — подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча и т.п. (ст. 337 НК РФ). Налоговая база рассчитывается по каждому из полезных ископаемых отдельно, а для этого определяется количество и стоимость добытых полезных ископаемых.

В действующем законодательстве предусмотрены два способа определения количества добытых полезных ископаемых: прямой и косвенный. Первый из них — использование данных, полученных от измерительных средств и устройств с обязательным учетом фактических потерь. Косвенный способ применяется в том случае, если количество невозможно определить с помощью замеров, однако он используется только в случае, если известно содержание полезных ископаемых в добытом сырье (п. 2, 3 ст. 339 НК РФ).

Стоимость добытых полезных ископаемых налогоплательщиком определяется самостоятельно исходя из цен реализации без НДС

и акциза или из расчетной стоимости этого ископаемого с учетом затрат. Применяя первый метод, организация должна уменьшить цену реализации на сумму расходов по доставке, в которую входят оплата таможенных пошлин и сборов, затраты на перевозку добытого ископаемого от склада до получателя, а также обязательное страхование грузов; к этому же относятся и расходы по доставке магистральными трубопроводами, транспортом, затраты на слив, погрузку, разгрузку, транспортно-экспедиционные услуги и т.д. (п. 1, 2 ст. 340 НК РФ).

Пример 3.11. ЗАО «Спектр» добыло 60 000 т руды. 50 000 т было реализовано, выручка составила 75 000 000 руб. Стоимость единицы добытого полезного ископаемого в этом случае будет равна 1500 руб. ($75\,000\,000 \text{ руб.} : 50\,000 \text{ т}$). Стоимость всех полезных ископаемых, добытых ЗАО «Спектр», составит 90 000 000 руб. ($1500 \text{ руб.} \times 60\,000 \text{ т}$). Следовательно, облагаемая база по налогу на добычу полезных ископаемых равна 90 000 000 руб.

Рассмотрим пример расчета стоимости добытого полезного ископаемого, если часть его реализуется сторонним организациям, а часть отпускается в собственное производство.

Пример 3.12. Организация добывает глину. Часть глины отпускается на производство кирпича, а оставшееся реализуется в чистом виде.

В марте текущего года было добыто 550 т полезного ископаемого (глины), из которых отпущено на производство кирпича 450 т, реализовано 100 т, в том числе (цены реализации приведены без НДС и расходов по доставке покупателю): 60 т по цене 550 руб. за тонну, 40 т по цене 600 руб. за тонну.

Оценка стоимости добытого полезного ископаемого производится исходя из цен его мартовской реализации: выручка составит 57 000 руб. ($550 \text{ руб.} \times 60 \text{ т} + 600 \text{ руб.} \times 40 \text{ т}$). Оценка стоимости 1 т добытого полезного ископаемого составит 570 руб. [$57\,000 \text{ руб.} : (60 \text{ т} + 40 \text{ т})$]. Стоимость добытого полезного ископаемого за март равна 313 500 руб. ($570 \text{ руб.} \times 550 \text{ т}$).

Если стоимость добытых полезных ископаемых невозможно определить исходя из цен реализации, то берется их расчетная стоимость. В этом случае налогоплательщик учитывает материальные расходы, плату работникам, сумму начисленной амортизации и прочие затраты в соответствии с порядком исчисления налога на прибыль.

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 341 НК РФ).

В законодательстве для каждого вида полезных ископаемых предусмотрена своя **налоговая ставка** (ст. 342 НК РФ). По самой низкой из

них облагаются калийные соли (3,8%), по самой высокой — при добыче газового конденсата из всех месторождений углеводородного сырья (17,5%). При добыче нефти действует фиксированная налоговая ставка 340 руб. за одну тонну с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть.

С 1 января 2007 г. вводится ставка в размере 419 руб. за 1 т добытой нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной с учетом коэффициентов, характеризующих динамику мировых цен на нефть (Кц) и степень выработки конкретного участка недр (Кв), порядок расчета которых отражен в п. 3 и 4 ст. 342 НК РФ. Следовательно, конкретная величина ставки налога будет рассчитываться: $419 \times \text{Кц} \times \text{Кв}$.

Налог на добычу некоторых полезных ископаемых начисляют по ставке 0%, т.е. фактически его не уплачивают. Например, такая ставка применяется для нормативных потерь, которые образуются в результате добычи полезных ископаемых, попутного газа, минеральных вод, используемых в лечебных и курортных целях (без права торговли), подземных вод, используемых в сельскохозяйственных целях.

Налогоплательщики, разрабатывающие месторождения, поиск и разведку которых провели за счет собственных средств или полностью возместили расходы государства на эти цели, уплачивают налог с коэффициентом 0,7.

Порядок исчисления и уплаты регламентированы в ст. 343 и 344 НК РФ. Сумма налога определяется плательщиком самостоятельно исходя из предусмотренных ставок и стоимости добытого полезного ископаемого, отдельно по каждому виду ископаемого.

Уплата производится ежемесячно не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

3.3.2. Водный налог

Взимание платежей за использование водных ресурсов осуществляется на основе положений главы 25.2 НК РФ, введенной в действие с 1 января 2005 г. До этого момента фискальное регулирование данной отрасли осуществлялось на основе Водного кодекса Российской Федерации (далее — ВК РФ), Федерального закона от 6 мая 1998 г. № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» и разъяснялось положениями Инструкции ГНС РФ от 12 августа 1998 г. № 46 «О порядке исчисления и внесения в бюджет платы за пользование водными объектами».

Плательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование в соответствии с действующим законодательством (ст. 333.8 НК РФ).

Под специальным водопользованием необходимо понимать использование водных объектов с применением сооружений, техниче-

ских средств и устройств. В соответствии со ст. 86 ВК РФ оно осуществляется гражданами и юридическими лицами только при наличии лицензии и заключенного в соответствии с ней договора пользования водным объектом. Виды специального водопользования определяются в утверждаемом Правительством РФ перечне.

Для обеспечения нужд обороны, федеральных энергетических систем и транспорта, а также для иных государственных и муниципальных нужд водные объекты, находящиеся в федеральной собственности, могут предоставляться в особое пользование по решению Правительства Российской Федерации (ст. 87 ВК РФ).

В ряде случаев использование водных объектов может осуществляться без применения сооружений, технических средств и устройств (общее водопользование), следовательно, организации и физические лица, осуществляющие общее водопользование, не являются плательщиками водного налога.

Объектом налогообложения являются следующие виды водопользования (п. 1 ст. 333.9 НК РФ):

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в плотках и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения (п. 2 ст. 333.9 НК РФ):

- забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод и воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы, а также термальных вод;
- забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий, для санитарных, экологических и судоходных попусков, для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного плавания воды из водных объектов для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;

■ использование акватории водных объектов для плавания на судах, для разовых посадок (взлетов) воздушных судов, для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления водо- и природоохранной деятельности, для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, для геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ, для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, воднотранспортного, водопроводного и канализационного назначения, для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

■ использование акватории водных объектов для организованного отдыха организациями, предназначенными исключительно для содержания и обслуживания инвалидов, ветеранов и детей, для рыболовства и охоты;

■ особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства.

Организации, производящие забор подземных вод для своих хозяйственных нужд, т.е. только для внутреннего потребления, также обязаны исчислять и уплачивать водный налог.

В ряде случаев сложно установить объект налогообложения.

Пример 3.13. При выработке электроэнергии гидроэлектростанциями осуществляется использование водного объекта без изъятия воды, что является объектом налогообложения. Однако одновременно для обеспечения бесперебойного функционирования отдельных видов технологического оборудования производится и забор некоторого объема воды (это является неразрывным технологическим процессом: целевой технический забор воды — выработка энергии). В такой ситуации необходимо определить объект налогообложения.

Положениями главы 25.2 НК РФ не устанавливается зависимости при определении объекта налогообложения в силу того, что таковым здесь является вид водопользования, а не целевое использование уже добытой воды. Поэтому деятельность, связанная с необходимостью забора воды для работы технологического оборудования для выработки электроэнергии и иных нужд является объектом налогообложения. Следовательно, при выработке электроэнергии гидроэлектростанциями возникает два объекта налогообложения: использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики и забор воды из водных объектов (для работы оборудования).

Налоговая база определяется дифференцированно по каждому виду водопользования и в применении к отдельным налоговым став-

кам (в случае, когда в отношении водного объекта установлены различные ставки):

- при заборе воды — как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. При этом используются показания измерительных приборов, а в случае их отсутствия — исходя из эксплуатационных характеристик технических средств, с помощью которых осуществляется забор воды (п. 2 ст. 333.10 НК РФ);

- при использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошельях — как площадь предоставленного водного пространства. Площадь определяется на основании данных лицензии на водопользование, а при отсутствии в ней таких данных по материалам технической и проектной документации (п. 3 ст. 333.10 НК РФ);

- при использовании водных объектов для целей гидроэнергетики — как количество произведенной за налоговый период электроэнергии (п. 4 ст. 333.10 НК РФ);

- при использовании водных объектов для целей лесосплава — как произведение объема древесины, выраженного в тысячах куб. м, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100 (п. 5 ст. 333.10 НК РФ).

Необходимо отметить, что в законодательстве не содержится положений о корректировке налоговой базы по водному налогу в зависимости от сезонного характера использования водных объектов. Поэтому даже если налогоплательщик производит работы только в определенный период года, он обязан исчислять налог в течение всего периода действия выданной лицензии.

Налоговым периодом признается квартал (ст. 333.1 НК РФ).

Размеры **ставок** водного налога установлены на федеральном уровне и варьируются в зависимости от вида пользования водного объекта, а также по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам (ст. 333.12 НК РФ). Для примера приведем минимальные и максимальные ставки. При заборе воды из поверхностных водных объектов самая низкая ставка установлена в Северном экономическом районе для бассейна реки Печора в размере 246 руб. за 1 тыс. куб. м воды, а самая высокая в Восточно-Сибирском экономическом районе для бассейна озера Байкал — 576 руб. При использовании поверхности водных объектов наибольшие ставки действуют на юге Европейской части России, где морская вода является одним из факторов привлекательности региона с точки зрения курортно-туристической деятельности. Например, налоговая ставка на Черном море равна 49 800 руб. в год за 1 кв. км акватории, а на Чукотском — 14 040 руб. за 1 кв. км.

Если организация осуществляет забор воды с нескольких участков бассейна одной и той же реки, но расположенных на территории различных субъектов РФ, то единые налоговые ставки применяются только в случае принадлежности указанных административных единиц одному экономическому району.

Также предусмотрено пятикратное увеличение ставок при заборе воды сверх установленных лимитов (лимиты водопользования — предельно допустимые объемы изъятия водных ресурсов, устанавливаемые на определенный срок; их корректировка требует внесения изменений в лицензию на водопользование (ст. 90 ВК РФ).

Для водоснабжения населения установлена единая для всей территории страны ставка в размере 70 руб. за 1000 куб. м забранной воды.

Порядок исчисления и срок уплаты водного налога определены в ст. 333.13 и 333.14 НК РФ. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей ставки налога. Общая сумма налога определяется путем сложения сумм налога, исчисленных в отношении всех видов пользования и уплачивается по местонахождению объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если предприятие и используемые им для забора воды объекты расположены в разных субъектах Российской Федерации, то такая организация подлежит постановке на учет в налоговых органах не только по своему юридическому адресу, но и по местонахождению объектов налогообложения, где водный налог и будет уплачиваться.

Рассмотрим на примере порядок расчета водного налога.

Пример 3.14. Промышленная организация, расположенная на территории Московской области, для технологических целей осуществляет забор воды из водного объекта и сброс сточных вод. Водный объект относится к бассейну реки Дон. Фактический объем забора воды за налоговый период составил 4 855 000 куб. м, а сброс сточных вод — 3 320 000 куб. м. Установлен годовой лимит водопользования в размере 16 800 000 куб. м.

Кроме этого, организация имеет на своей территории скважину для забора воды на хозяйственные нужды. Объем забранной воды за налоговый период находится в пределах лимита и составляет 725 000 куб. м. Необходимо рассчитать подлежащую к уплате сумму налога за пользование водными объектами.

Объектом налогообложения в данном случае является только забор воды из поверхностного объекта и из скважины. Согласно ст. 333.9 НК РФ сброс сточных вод в водный объект не относится к объекту налогообложения. Следовательно, налоговая база равна 4 855 000 куб. м

и 725 000 куб. м. Так как установленный годовой лимит водопользования из поверхностного водного объекта составляет 16 800 000 куб. м, лимит на налоговый период (т.е. на один квартал) устанавливается в размере 4 200 000 куб. м (16 800 000 куб. м : 4); сверх лимита забрано 655 000 куб. м.

Ставки налога определяются как 294 руб. за 1000 куб. м при заборе воды из поверхностных водных объектов и 384 руб. за 1000 куб. м при заборе воды из подземных водных объектов (Центральный район, река Дон). В части превышения лимита ставка увеличивается в 5 раз.

Сумма налога равна 2 476 050 руб. (294 руб. × 4 200 000 куб. м : 1000 куб. м + 294 руб. × 5 × 655 000 куб. м : 1000 куб. м + 384 руб. × 725 000 куб. м : 1000 куб. м).

3.3.3. Плата за пользование землей

Порядок исчисления и уплаты *земельного налога* регламентируется положениями главы 31 НК РФ, действующей с 1 января 2005 г. Учитывая, что земельный налог является местным, и его введение в действие осуществляется правовыми актами представительных органов местного самоуправления, вступление в силу указанной главы НК РФ не означает ее автоматического применения на всей территории страны. Обязанность по исчислению и уплате земельного налога у плательщиков возникает только после принятия соответствующего пакета нормативных документов с указанием всех необходимых элементов налогообложения: применяемой в данном районе налоговой ставки (в пределах, установленных НК РФ), порядка и сроков уплаты и т.п.

По многим землям по состоянию на 1 января 2005 г. не была рассчитана кадастровая стоимость, в силу этого земельный налог в 2005 г. уплачивался в соответствии с положениями Земельного кодекса РФ (далее — ЗК РФ), Законом РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю» и Инструкцией МНС РФ от 21 февраля 2000 г. № 56 «По применению Закона Российской Федерации „О плате за землю“».

Плательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения (п. 1 ст. 388 НК РФ).

Обязанность по уплате земельного налога возникает с момента оформления правоустанавливающих документов (государственной регистрации права). Если организации своевременно не принимают необходимые шаги и не обращаются в органы юстиции, то в отношении них должны применяться меры ответственности при совершении умышленного (по неосторожности) налогового правонарушения.

Объектом обложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого уже введен налог (п. 1 ст. 389 НК РФ).

Не признаются объектом налогообложения (п. 2 ст. 389 НК РФ):

- земельные участки, в соответствии с законодательством изъятые из оборота;

- земельные участки, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов Российской Федерации, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

- земельные участки, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

- земельные участки, расположенные в пределах лесного фонда;

- земельные участки, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда (за исключением участков, занятых обособленными водными объектами).

Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося текущим налоговым периодом (п. 1 ст. 390 и п. 1 ст. 391 НК РФ).

Государственная кадастровая оценка земель производится территориальными органами Государственного комитета РФ по земельной политике и основывается на классификации угодий по их целевому назначению и виду функционального использования. Полученные данные вносятся в государственный земельный кадастр и затем используются для определения налоговой базы по земельному налогу.

Налогоплательщики, участвующие в хозяйственном процессе — организации и индивидуальные предприниматели — определяют налоговую базу (и исчисляется сумма налога) самостоятельно по каждому находящемуся в их ведении земельному участку. Для физических лиц налоговая база и подлежащая перечислению в бюджет сумма определяются налоговыми органами на основании сведений, предоставляемых органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований (п. 3, 4 ст. 391, п. 2 ст. 396 НК РФ).

Для некоторых категорий плательщиков (Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны и боевых действий, инвалиды детства и другие лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с законодательством РФ) налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму в размере

10 000 руб. Если кадастровая стоимость принадлежащего этому лицу участка меньше 10 000 руб., то налоговая база принимается равной нулю (п. 5, 7 ст. 391 НК РФ).

При признании участка находящимся в собственности группы лиц либо подлежащим обложению по нескольким ставкам налоговая база определяется отдельно в отношении каждой из долей или ставок (п. 2 ст. 391 НК РФ). При этом налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется по принципу пропорциональности, а в отношении участков, находящихся в общей совместной собственности, устанавливается в равных долях (п. 1, 2 ст. 392 НК РФ).

Если при приобретении недвижимости к покупателю переходит право собственности на ту часть земельного участка, которая занята этим строением и необходима для эксплуатации последнего, налоговая база в отношении данного участка для его нового владельца определяется пропорционально его доле в праве собственности на землю (п. 3 ст. 392 НК РФ).

В статье 393 НК РФ устанавливается **налоговый период** — календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей признаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года. В местном законодательном акте об установлении земельного налога деление налогового периода может быть не предусмотрено.

Определение **налоговых ставок** является прерогативой местных органов власти, однако их величина не может превышать:

- 0,3% в отношении земельных участков, используемых для сельскохозяйственного производства, занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры ЖКХ или предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

- 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (ст. 394 НК РФ).

В отношении ряда плательщиков действуют **налоговые льготы**. Согласно ст. 395 НК РФ освобождаются от налогообложения следующие организации и учреждения, использующие принадлежащие им земельные участки в общественно-значимых целях:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ;

- организации — собственники земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации;
- общероссийские общественные организации инвалидов при соблюдении условий установленных законодательством;
- организации народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов;
- организации — резиденты особой экономической зоны сроком на 5 лет с момента возникновения права собственности на предоставленный земельный участок.

Порядок исчисления земельного налога подробно освещен в ст. 396 НК РФ. Сумма налога определяется по окончании налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики, зарегистрированные на территории, где установлены поквартальные отчетные периоды, исчисляют суммы авансовых платежей как 25% соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. На уровне местных представительных органов власти может быть принято решение об освобождении отдельных категорий налогоплательщиков от обязанности исчислять и уплачивать авансовые платежи в течение налогового периода.

При возникновении или прекращении у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права на землю исчисление суммы налога или, соответственно, авансового платежа производится с учетом коэффициента. Последний определяется следующим образом: отношение числа полных месяцев, в течение которых данный участок находился в собственности налогоплательщика, к числу календарных месяцев в периоде, за который производится расчет. Если изменение в имущественных правах имело место до 15-го числа соответствующего месяца включительно, то за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав, а если после 15-го — то месяц прекращения указанных прав. Аналогичная схема расчета применяется и в случае получения или утере прав на налоговые льготы: поправочный коэффициент равен отношению числа полных месяцев, в течение которых льгота не применялась, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде. При этом месяц возникновения или прекращения права на налоговую льготу рассматривается как полный.

В случае наследованного физическим лицом земельного участка или его доли налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Особый порядок расчетов предусмотрен в отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них коммерческого или общественного жилищного строительства.

Пример 3.15. Организация осуществляет выращивание и переработку сельхозпродукции. Она является собственником двух земельных участков: площадью 3520 кв. м кадастровой стоимостью 28 950 руб. за 1 га (используется в производственных целях) и площадью 100 га кадастровой стоимостью 20 000 руб. за 1 га (отведен под выращивание овощей).

Для строительства овощехранилища 15 марта 2005 г. тем же предприятием был приобретен в собственность еще один участок площадью 1950 кв. м кадастровой стоимостью 26 500 руб. за 1 га. Строительство было начато 5 апреля и окончено 21 июля того же года.

Необходимо определить сумму налога на землю, уплачиваемого организации за налоговый период.

Налоговая база рассчитывается отдельно по участкам с различной кадастровой стоимостью и облагаемым по различным ставкам. Исходя из условия задачи она равна:

- по участку, используемому в производственных целях — 10 190 руб. ($28\,950 \text{ руб.} \times 3520 \text{ кв. м} : 10\,000$);

- по участку, используемому для выращивания овощей — 2 000 000 руб. ($20\,000 \text{ руб.} \times 100 \text{ га}$);

- по новому участку налоговая база рассчитывается исходя из срока владения им, т. е. за 10 месяцев (месяц приобретения считается за полный месяц) и составляет 4306 руб. ($26\,500 \text{ руб.} \times 1950 \text{ кв. м} : 10\,000 \times 10 : 12$). Срок начала и окончания строительства применяется при расчете налога по землям, используемым для жилищного строительства, и в данном случае не важен.

Ставка налога в условиях задачи не определена и принимается исходя из максимальных значений, установленных НК РФ — 0,3% для земель сельскохозяйственного назначения и 1,5% для остальных.

Сумма налога за налоговый период равна:

- в отношении участка, используемого в производственных целях — 152,8 руб. ($10\,190 \text{ руб.} \times 1,5\%$);

- в отношении вновь приобретенного участка — 64,6 руб. ($4306 \text{ руб.} \times 1,5\%$);

- в отношении земельного участка, используемого для выращивания овощей — 6000 руб. ($2\,000\,000 \text{ руб.} \times 0,3\%$).

Общая сумма налога будет равна 6217,4 руб. ($152,8 \text{ руб.} + 64,6 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.}$).

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей определяются нормативными правовыми актами представительных органов

муниципальных образований. Федеральным законодательством оговариваются только наиболее общие моменты: место взимания налога совпадает с местом нахождения земельного участка, срок уплаты не может быть установлен ранее срока предоставления налоговой декларации (1 февраля года, следующего за истекшим) или расчетных ведомостей по авансовым платежам (30 апреля, 31 июля и 31 октября) (ст. 397, п. 3 ст. 398 НК РФ).

Налогоплательщики — физические лица производят перечисление средств на основании направленного налоговым органом налогового уведомления (п. 4 ст. 397 НК РФ).

Еще один вид земельных платежей — *арендные* — перечисляется в бюджет юридическими и физическими лицами, которым на территории России предоставлены в аренду участки. Размер платежа указывается в договоре на аренду земли, заключаемом между арендатором и арендодателем. Общие начала определения арендной платы при сделках в отношении земли, находящейся в государственной или муниципальной собственности, могут быть установлены Правительством РФ (п. 4 ст. 22 ЗК РФ, ст. 21 Закона РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю»).

3.3.4. Платежи за пользование лесным фондом

Система платежей за пользование лесным фондом включает арендную плату и лесные подати (плата за право пользования лесным фондом).

Принципы определения размеров *арендной платы* за участки лесного фонда устанавливаются органами власти субъектов Российской Федерации по согласованию с органами местного самоуправления на основе ставок лесных податей. Так же, как и при арендовании земельных участков, размеры и порядок внесения платы определяются договором аренды в зависимости от экономико-географических условий арендуемого участка лесного фонда, качества и количества природных ресурсов и в соответствии с Положением об аренде участков лесного фонда (утверждено Постановлением Правительства РФ от 24 марта 1998 г. № 345).

Порядок исчисления и уплаты *лесных податей* определяется правовыми нормами, закрепленными в Лесном кодексе Российской Федерации (далее — ЛК РФ). Эти платежи взимаются при краткосрочном пользовании участками лесного фонда (ст. 103 ЛК РФ), из чего следует, что **плательщиками** в данном случае выступают все пользователи лесным фондом (исключая арендаторов).

Согласно ст. 104 ЛК РФ **объектом обложения** признаются все виды лесопользования:

- заготовка древесины;
- заготовка живицы;
- заготовка второстепенных лесных ресурсов;
- побочное лесопользование (сенокошение, пастьба скота, заготовка и сбор дикорастущих плодов, ягод, орехов, грибов и т.п.);
- пользование участками лесного фонда для нужд охотничьего хозяйства, научно-исследовательских, культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целей (ст. 80 ЛК РФ).

Ставки лесных податей устанавливаются территориальными органами федерального органа исполнительной власти в области лесного хозяйства или определяются по результатам лесных аукционов из расчета за единицу лесного ресурса, а по отдельным видам лесопользования — за 1 га используемого участка леса. Минимальный размер ставки платы за древесину, отпускаемую на корню, определяется Правительством РФ (ст. 103, 104 ЛК РФ).

Форма взимания лесных податей (в денежном или натуральном выражении) определяется районными или городскими органами власти и оговаривается в разрешительном документе по каждому объекту пользования. Перечисления осуществляются в виде разового или регулярных платежей с начала пользования участком лесного фонда в течение всего срока действия разрешительного документа.

Особое место среди лесных податей занимает *плата за древесину, отпускаемую на корню*. Порядок ее исчисления и внесения разъясняется Инструкцией ГНС России от 19 апреля 1994 г. № 25 «О порядке и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню» (далее — Инструкция от 19 апреля 1994 г.).

Плательщиками здесь являются лесопользователи, производящие заготовку древесины в лесном фонде России, а также в лесных насаждениях, в него не входящих. Субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, данный сбор не уплачивают (п. 6 Инструкции от 19 апреля 1994 г.).

Объект обложения — объем отпускаемой лесопользователям древесины на корню. Плата исчисляется владельцами лесного фонда на основании ставок лесных податей при отводе лесосек и насаждений в рубку и указывается в ведомости материально-денежной оценки лесосек и в лесорубочном билете (ордере), получаемом до начала заготовительных работ. Если фактически заготовленный материал более чем на 10% превысил количество, указанное в лесорубочном билете, то производят перерасчет платежей (п. 8, 10, 15 Инструкции от 19 апреля 1994 г.).

Размеры лесных податей при отпуске древесины на корню рассчитываются исходя из установленных органами местного самоуправления ставок за 1 куб. м отпускаемой древесины, но не ниже минимальных, которые указаны в Методических рекомендациях по расчету минимальных ставок лесных податей и ставок арендной платы при передаче участков лесного фонда в аренду (утверждены 1 февраля 1994 г.).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какова природа платежей за использование природных богатств?
2. В какой форме взимается плата за пользование недрами?
3. Как рассчитывается стоимость добытого полезного ископаемого?
4. Каковы основные положения методики исчисления налога на добычу полезных ископаемых?
5. Что является объектом налогообложения по водному налогу?
6. Как исчисляется налогооблагаемая база по плате за воду?
7. Каков порядок исчисления и уплаты водного налога?
8. От каких критериев зависит размер ставки по земельному налогу?
9. Каков порядок исчисления и уплаты земельного налога?
10. Какова характеристика лесных податей?
11. Каков порядок исчисления платы за древесину, отпускаемую на корню?

ЗАДАНИЯ

1. ООО «Сфера» занимается добычей мела. В налоговом периоде добыто 70 т, реализовано — 80 т, выручка составила 64 000 руб., ставка налога — 5,5%.

Исчислите сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащего уплате за налоговый период.

2. Организацией в налоговом периоде добыто 150 т минеральной воды, из которых 20 т были расфасованы в емкости по 1,5 л и реализованы по цене 7 руб. за бутылку, 50 т реализованы в цистернах за 240 000 руб., а остальная вода была отпущена на источнике в лечебных целях.

Исчислите сумму налога на добычу полезных ископаемых, подлежащего перечислению в бюджет.

3. База отдыха, расположенная в Поволжье, использует акваторию реки Волга площадью 5800 кв. м.

Исчислите сумму платы за пользование водным объектом за налоговый период.

4. Организация производит строительные материалы. Для технологических целей она осуществляет забор воды из открытого водоема,

расположенного в Центральном-Черноземном районе в бассейне реки Дон (годовой лимит — 2 400 000 куб. м).

За III квартал 2005 г. фактический объем забранной воды составил 750 000 куб. м, одновременно был произведен сброс воды в объеме 1 200 000 куб. м. Для хозяйственных нужд израсходовано воды из системы городского водоснабжения в размере 120 000 куб. м, цена 1 куб. м — 4,8 руб.

Исчислите сумму платы за пользование водным объектом.

5. На 1 января текущего налогового периода организации имеют в совместном пользовании земельный участок площадью 4500 кв. м. Держателями долей являются ООО «Спектр» (30%) и ЗАО «Нектар» (70%). Кадастровая стоимость 1 га равна 28 950 руб.

22 июля ООО «Спектр» передал свою долю ЗАО «Нектар».

Исчислите суммы земельного налога, которые должны уплатить организации за налоговый период, исходя из максимальных ставок, установленных НК РФ. Объясните порядок установления сроков уплаты.

6. Организация имеет во владении земельный участок площадью 1250 кв. м кадастровой стоимостью 31 520 руб. за 1 га. 15 мая организация приобрела в собственность для строительства гаражей участок площадью 450 кв. м кадастровой стоимостью 29 500 руб. за 1 га. Строительство было начато 1 июня и окончено 12 сентября.

Исчислите (с разбивкой по срокам) сумму налога на землю, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период. При расчетах используйте значения налоговых ставок, установленных по месту вашего проживания.

3.4. СБОРЫ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ЖИВОТНОГО МИРА И ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ОБЪЕКТАМИ ВОДНЫХ БИОЛОГИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ

Сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов относятся к федеральным налогам и, следовательно, обязательны к уплате на всей территории России. С 1 января 2004 г. действует глава 25.1 НК РФ, которая определяет необходимые элементы рассматриваемых платежей.

Плательщиками сборов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, которые подразделяются на две группы:

- использующие объекты животного мира (кроме объектов водных биологических ресурсов);
- использующие объекты водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шель-

фе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районах архипелага Шпицберген.

Обязательным условием для осуществления деятельности, связанной с эксплуатацией объектов животного мира и водных биоресурсов, является получение в установленном порядке лицензии или разрешения (ст. 333.1 НК РФ).

Объектами обложения признаются:

- объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным законодательством, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии;

- объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным законодательством, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии.

Действующим законодательством из указанных категорий изъятия объекты животного мира и водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока и лицами, постоянно проживающими в этих местах, для которых охота и рыболовство является основой существования. При соблюдении установленных органами исполнительной власти субъектов РФ лимитов (квот) на вылов и добычу такие животные и водные биологические ресурсы не являются объектами налогообложения (ст. 333.2 НК РФ).

Ставки сборов дифференцированы по видам используемого ресурса и выражены в рублях (ст. 333.3 НК РФ). Для исчисления подлежащих уплате в бюджет сумм разработаны три таблицы ставок, применяемых:

- в отношении объектов животного мира (дикие хищные, пушные и копытные животные, дикие птицы);

- отношении объектов водных ресурсов (рыбы, крабы, креветки);

- отношении морских млекопитающих как особого вида водных биоресурсов (китообразные, тюлени и т.п.).

Для объектов животного мира за единицу налоговой базы принято одно животное. Наибольшая ставка установлена за изъятие овцебыка — 15 000 руб. При изъятии из животного мира медведя бурого ставка сбора составит 6000 руб., лося — 1500 руб., соболя — 120 руб., европейской норки — 30 руб., глухаря — 100 руб.

Ставки сбора по второй группе объектов обложения определяются из расчета за одну тонну и различаются не только по видам ресурсов, но и по водным бассейнам. Например, за вылов трески в водах

Дальневосточного и Балтийского бассейнов размер сбора составит 3000 руб. за тонну, а в водах Северного бассейна — 5000 руб. Наибольшие ставки сбора установлены за лов крабов: от 9000 до 100 000 руб. в зависимости от района промысла и разновидности крабов.

В рамках третьей группы ставки установлены за одно млекопитающее. За улов одного китообразного (за исключением белухи) ставка равна 30 000 руб., белухи — 3000 руб., морского котика — 800 руб.

Нулевая ставка сбора применяется в случае, если пользование объектом животного мира осуществляется в следующих целях:

- охрана здоровья населения, устранение угрозы для жизни человека;

- предохранение от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирование видового состава объектов животного мира;

- изучение запасов и промышленной экспертизы, в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации (п. 6 ст. 333.3 НК РФ).

Для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций (это предприятия, созданные не позднее 1 января 1997 г. и работники которых вместе с членами своих семей составляют не менее половины жителей соответствующего населенного пункта) ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов устанавливаются в размере 15% от значений, предусмотренных в разработанных таблицах (п. 7 ст. 333.3 НК РФ). Таким образом на законодательном уровне создаются условия для жизнеобеспечения населенных пунктов, которые были основаны при посредстве государственных структур и в экономических интересах страны.

Порядок исчисления и уплаты сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов изложены в ст. 333.4 и 333.5 НК РФ.

Сумма сбора равна произведению соответствующего количества облагаемых объектов животного мира и ставки сбора, установленной для данного вида ресурса.

Плательщиками первой группы, использующими объекты животного мира, сбор уплачивается при оформлении лицензии. Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов перечисляется в бюджет частями: в виде разового (одновременно с получением лицензии) и регулярных взносов. Сумма первого взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Оставшаяся сумма уплачивается равными долями в течение всего срока действия лицензии ежемесячно не позднее 20-го числа.

Если в лицензии указаны виды биоресурсов, которых нет в перечне, то ставка сбора для них устанавливается как для «прочих объектов водных биологических ресурсов». Если же хозяйствующий субъект при осуществлении своей рыбопромысловой деятельности произведет вылов не поименованного в разрешении вида биологического ресурса, это может трактоваться как нарушение установленных правил лова и лицензирования данной деятельности.

Пример 3.16. ЗАО «Поток», являющееся поселкообразующим предприятием, произвело лов рыбы (треска — 115 000 т, сельдь — 25 000 т, камбала — 22 000 т) в водах Белого моря в течение действия лицензии (4 месяца). 0,001% улова передано научной организации для исследований. Исчислите сумму сбора, определите порядок и сроки его уплаты.

1. К части улова, которая была передана научной организации, применяется ставка 0%. По каждому из трех объектов лова эта доля составит:

- треска — 1,15 т ($115\,000\text{ т} \times 0,001\%$);
- сельдь — 0,25 т ($25\,000\text{ т} \times 0,001\%$);
- камбала — 0,22 т ($22\,000\text{ т} \times 0,001\%$).

В отношении остального улова расчет будет производиться с учетом льготы, установленной для поселкообразующих предприятий. Ставки сбора составят:

- треска — 750 руб. за 1 т ($5000\text{ руб.} \times 15\%$);
- сельдь — 60 руб. за 1 т ($400\text{ руб.} \times 15\%$);
- камбала — 45 руб. за 1 т ($300\text{ руб.} \times 15\%$).

Исходя из этого суммы сбора по каждому объекту будут равны:

- треска — 86 249 137,5 руб. [$(115\,000\text{ т} - 1,15\text{ т}) \times 750\text{ руб.}$];
- сельдь — 1 449 985 руб. [$(25\,000\text{ т} - 0,25\text{ т}) \times 60\text{ руб.}$];
- камбала — 989 990,1 руб. [$(22\,000\text{ т} - 0,22\text{ т}) \times 45\text{ руб.}$].

Общая сумма сбора составит 88 739 112,6 руб. ($86\,249\,137,5\text{ руб.} + 1\,449\,985\text{ руб.} + 989\,990,1\text{ руб.}$).

2. Разовый взнос в размере 10% от исчисленной суммы сбора составит:

- треска — 8 624 913,75 руб. ($86\,249\,137,5\text{ руб.} \times 10\%$);
- сельдь — 144 998,5 руб. ($1\,449\,985\text{ руб.} \times 10\%$);
- камбала — 98 999,01 руб. ($989\,990,1\text{ руб.} \times 10\%$).

Оставшаяся сумма сбора будет уплачиваться ежемесячно равными долями в течение всего срока действия лицензии:

- треска — по 19 406 055,94 руб. [$(86\,249\,137,5\text{ руб.} - 8\,624\,913,75\text{ руб.}) : 4$];
- сельдь — по 326 246,63 руб. [$(1\,449\,985\text{ руб.} - 144\,998,5\text{ руб.}) : 4$];
- камбала — по 222 747,77 руб. [$(989\,990,1\text{ руб.} - 98\,999,01\text{ руб.}) : 4$].

Для контроля за полнотой и своевременностью поступлений средств в бюджет органы, выдающие лицензии, обязаны не позднее

5-го числа каждого месяца представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях и разрешениях, сумме сбора, подлежащей уплате по каждому из документов, а также сведения об установленных сроках уплаты (п. 1 ст. 333.6 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели по истечении срока действия лицензии вправе обратиться в налоговый орган за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям (п. 1 ст. 333.7 НК РФ).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Кто является плательщиком сборов за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов?
2. Какие критерии применяются при разработке ставок сбора?
3. При каких условиях рыбохозяйственные организации признаются градо- и поселкообразующими?
4. Каков порядок исчисления сбора градо- и поселкообразующих рыбохозяйственных организаций?
5. В какие сроки уплачивается сбор?

ЗАДАНИЯ

1. Индивидуальный предприниматель получил лицензию на отстрел 200 голов дикого северного оленя. По истечении срока действия лицензии количество добытых животных составило 190. Кроме того, ему был поручен отстрел 10 оленей для промышленной экспертизы. Исчислите сумму сбора за пользование объектами животного мира и определите порядок ее уплаты.
2. Рыбохозяйственная организация получила лицензии сроком на 6 месяцев на лов рыбы и млекопитающих в Дальневосточном бассейне в следующих количествах: треска — 10 000 т, камбала — 20 000 т, сельдь — 15 000 т, навага — 12 000 т, белуха — 85 голов. Организация является поселкообразующей. Исчислите сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов и определите срок ее уплаты.
3. ООО «Восток» производило лов рыбы в течение трех месяцев в водах Азово-Черноморского бассейна. Объем улова составил: кефаль — 20 т, хамса — 15 т, килька — 22 т, что соответствует количеству, указанному в полученной лицензии. Исчислите сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов и определите порядок его уплаты.

3.5. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Система налога на добавленную стоимость (НДС) была разработана и впервые применена во Франции в 1954 г., и начиная с 1960-х гг. она получила широкое распространение во многих странах. В настоящее время он играет важную роль в налоговых системах более чем 40 государств мира. Многолетний опыт использования НДС в зарубежных странах показал, что он является одним из наиболее эффективных фискальных инструментов государства.

В России налог на добавленную стоимость был введен с 1 января 1992 г. Законом РСФСР (позднее — Закон РФ) от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость». Первоначально ставки НДС были установлены на чрезвычайно высоком уровне: в момент введения верхняя тарифная планка была утверждена в размере 28%.

В настоящее время порядок исчисления и уплаты налога в бюджет регулируется положениями главы 21 НК РФ.

НДС — это разновидность косвенного налога на товары и услуги. Его **плательщиками** являются согласно ст. 143 НК РФ:

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

Иностранные организации также признаются плательщиками НДС. С 1 января 2006 г. иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений, самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут предоставлять налоговые декларации и уплачивать налог в целом по операциям всех подразделений. О своем выборе они обязаны письменно уведомить налоговые органы по местонахождению своих подразделений, зарегистрированных на территории России (п. 3 ст. 144 НК РФ).

Организации и индивидуальные предприниматели могут быть освобождены от уплаты налога, если у них в течение предшествующих 3 месяцев сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС в совокупности не превысила 2 000 000 руб. Освобождение предоставляется на 12 последовательных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение утрачивает силу. После истечения указанного срока организации и индивидуальные предприниматели, желающие продлить освобождение от уплаты налога, должны представить в налоговые органы письменное заявление и до-

кументы, подтверждающие правомерность обращения. Данное положение не применяется при реализации подакцизных товаров и ввоза товаров на таможенную территорию Российской Федерации (ст. 145 НК РФ).

Пример 3.17. Облагаемый оборот за 3 последовательных месяца 2006 г. составил 1 755 000 руб.:

- февраль — 550 000 руб.;
- март — 725 000 руб.;
- апрель — 480 000 руб.

Согласно законодательству, плательщик при предоставлении в налоговые органы соответствующих документов в мае освобождается от уплаты налога. В том же месяце облагаемый оборот составит, например, 720 000 руб., т.е. за 3 последовательных месяца (март, апрель, май) в сумме он составит 1 925 000 руб. (меньше 2 000 000 руб.), и налогоплательщик продолжает пользоваться освобождением. Если в июне облагаемый оборот составит, например, 820 000 руб., т.е. за 3 последовательных месяца (апрель, май, июнь) в сумме он составит 2 020 000 руб. (больше 2 000 000 руб.), то, начиная с 1 июня и до окончания периода освобождения, плательщик обязан уплачивать налог, исчисленный по данным бухгалтерского учета. Налогоплательщик также будет обязан исчислить НДС по всем операциям, дата реализации которых относится к июню, и уплатить налог в бюджет за счет своей чистой прибыли.

Необходимо отметить, что не всегда налогоплательщику экономически целесообразно использовать право на освобождение от уплаты налога. Если предприятием получено налоговое освобождение, то в цене товара не будет содержаться сумма НДС, а в документах, подтверждающих реализацию, будет сделана отметка «без налога на добавленную стоимость». Следовательно, покупатель товара при последующей реализации или при использовании приобретенных товаров или услуг в процессе производства не имеет возможности уменьшить НДС на налоговые вычеты. Поэтому в бюджет им будет уплачиваться вся сумма налога, исчисленная от облагаемой базы, что невыгодно для данного плательщика. При существующей высокой конкуренции по сбыту продукции первый налогоплательщик может потерять своих покупателей и, следовательно, сократятся объемы производства и реализации.

Объектом налогообложения признаются следующие операции (п. 1 ст. 146 НК РФ):

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации;

■ передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организации;

■ выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;

■ ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

■ передача товаров на безвозмездной основе, товарообменные (бартерные) операции.

Не признаются объектом налогообложения операции по передаче на безвозмездной основе объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения органам государственной власти и местного самоуправления, операции по реализации земельных участков или их долей, а также некоторые другие, указанные в п. 3 ст. 39 и п. 2 ст. 146 НК РФ.

Правильное определение объекта налогообложения является одной из основных проблем при исчислении НДС. Большое значение при этом имеет четкое определение места реализации товаров (работ, услуг). Для выяснения необходимости уплаты НДС требуется установить, является ли местом реализации товаров (работ, услуг) территория Российской Федерации.

Согласно действующему законодательству местом реализации товаров признается территория Российской Федерации, если товар находится на российской территории и не отгружается и не транспортируется или товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на российской территории (ст. 147 НК РФ).

При анализе положений ст. 148 НК РФ выделяется ряд критериев, позволяющих определить место реализации работ и услуг:

■ работы (услуги) непосредственно связаны с недвижимым имуществом, которое находится на территории Российской Федерации;

■ работы (услуги) связаны с движимым имуществом, которое находится на территории Российской Федерации;

■ услуги в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта фактически оказываются на территории Российской Федерации;

■ покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации;

■ исполнитель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории Российской Федерации;

■ при оказании услуг по перевозке или транспортировке пункт отправления и (или) пункт назначения находятся на территории Российской Федерации.

Согласно ст. 149 НК РФ освобождены от налогообложения операции по реализации социально значимых товаров, работ, услуг, например:

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

- медицинских услуг, оказываемых медицинскими учреждениями и врачами, занимающимися частной практикой (кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг);

- услуг по уходу за больными и престарелыми, по содержанию детей в дошкольных учреждениях;

- услуг по перевозке пассажиров городским транспортом (за исключением такси, в том числе маршрутных);

- услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилом фонде всех форм собственности;

- ритуальных услуг, работ по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей;

- услуг в сфере образования, культуры и искусства;

- ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации охраняемых государством памятников истории и культуры, а также культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций;

- товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;

- иные операции в соответствии с налоговым законодательством.

Если налогоплательщик осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, он обязан вести раздельный учет таких операций.

Действующим законодательством установлен перечень товаров, ввозимых на территорию России и не подлежащих налогообложению (ст. 150 НК РФ):

- товары (а также сырье и комплектующие изделия для их производства), ввозимые в качестве безвозмездной помощи (за исключением подакцизных товаров);

- материалы для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и лечения инфекционных заболеваний по утверждаемому Правительством РФ перечню;

- художественные ценности, передаваемые в качестве дара учреждениям, отнесенным к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов России;

■ все виды печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведения кинематографии, ввозимые специализированными государственными организациями в рамках международных некоммерческих обменов;

■ продукция, произведенная в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования Российской Федерации на основании международных договоров;

■ технологическое оборудование и комплектующие к нему, ввозимые в качестве вклада в уставный капитал;

■ необработанные природные алмазы;

■ товары, предназначенные для официального пользования иностранных дипломатических лиц и приравненных к ним представительств;

■ российская и иностранная валюта, банкноты, являющиеся законными средствами платежа (кроме предназначенных для коллекционирования), а также ценные бумаги;

■ продукция морского промысла, выловленная и (или) переработанная рыбопромышленными предприятиями России;

■ суда, подлежащие регистрации в Российском международном реестре судов.

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) в общем случае определяется как их стоимость, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии с положениями ст. 40 НК РФ с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога (п. 1 ст. 154 НК РФ). Особые случаи определения налоговой базы для исчисления НДС рассмотрены в табл. 3.1.

Таблица 3.1

Особые случаи определения налоговой базы для исчисления НДС

Статья НК РФ	Хозяйственная операция	Налоговая база
П. 2 ст. 154	Товарообменные операции и реализация на безвозмездной основе	Стоимость товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке аналогичном предусмотренному в ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС
П. 2 ст. 154	Реализация товаров (работ, услуг) с учетом бюджетных дотаций (субсидий)	Стоимость товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из их фактических реализационных цен

Статья НК РФ	Хозяйственная операция	Налоговая база
П. 3 ст. 154	Реализация имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного НДС	Разница между ценой реализуемого имущества, определяемой согласно положениям ст. 40 НК РФ, с учетом НДС и акцизов (для подакцизных товаров), и его стоимостью (остаточной стоимостью с учетом переоценок)
П. 4 ст. 154	Реализация сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки, приобретенных у физического лица	Разница между ценой, определяемой в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом налога и ценой приобретения указанной продукции
П. 5 ст. 154	Реализация услуг по производству товаров из давальческого сырья	Стоимость обработки, переработки или иной трансформации сырья с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без учета НДС
П. 6 ст. 154	Реализация товаров, услуг, работ по срочным сделкам	Стоимость, указанная непосредственно в договоре (контракте), но не ниже стоимости, исчисленной исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, действующих на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС
П. 7 ст. 154	Реализация товаров в многооборотной таре, имеющей залоговые цены	Если тара подлежит возврату продавцу, то ее залоговые цены не включаются в налоговую базу
Ст. 155	Договор цессии (уступка прав требования)	Для нового кредитора: величина превышения суммы дохода, полученного при последующей уступке требования или прекращении соответствующего обязательства, над суммой расходов на приобретение указанного этого требования
Ст. 156	Комиссионная торговля	Сумма дохода, полученная в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении договоров комиссии, поручения или агентского
П. 1-4 ст. 157	Осуществление транспортных перевозок (кроме случаев, указанных в ст. 149 НК РФ)	Стоимость перевозки без учета НДС
П. 5 ст. 157	Оказание услуг международной связи	Не учитываются суммы, полученные от реализации указанных услуг иностранным покупателям

Статья НК РФ	Хозяйственная операция	Налоговая база
Ст. 158	Реализация предприятия в целом как единого имущественного комплекса	Определяется отдельно по каждому из видов активов предприятия. Цена каждого вида имущества принимается равной его балансовой стоимости, умноженной на поправочный коэффициент
П. 3 ст. 161	Аренда имущества, находящегося в собственности государства	Сумма арендной платы с учетом налога
П. 4 ст. 161	Реализация конфискованного, бесхозного и скупленного имущества и перешедших по праву наследования государству ценностей	Стоимость реализуемого имущества (ценностей), исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров)

При ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации налоговая база определяется как сумма (п. 1 ст. 160 НК РФ):

- таможенной стоимости этих товаров;
- подлежащей уплате таможенной пошлины;
- подлежащих уплате акцизов.

Кроме того, налоговая база увеличивается на суммы, полученные:

■ в виде финансовой помощи, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов либо иначе связанных с оплатой реализованных товаров;

■ в виде процента (дисконта) по полученным в счет оплаты облигациям и векселям (ст. 162 НК РФ).

Доходы и расходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, при расчете налоговой базы пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка России на дату реализации или на дату фактического осуществления расходов (п. 3 ст. 153 НК РФ).

В целях правильного исчисления налога необходимо установить *момент определения налоговой базы*. С 1 января 2006 г. установлено, что им является наиболее ранняя из следующих дат:

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

■ день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав (п. 1 ст. 167 НК РФ).

Ранее момент определения налоговой базы устанавливался в зависимости от принятой учетной политики: день отгрузки или день оплаты.

Налоговым периодом по НДС установлен календарный месяц, а для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки, не превышающими 2 000 000 руб. — квартал (ст. 163 НК РФ). С 1 января 2008 г. налоговым периодом будет признаваться квартал. Это позволит снизить объем документов, предоставляемых налогоплательщиком в налоговые органы, а также даст возможность налогоплательщикам использовать суммы налога, которые ранее уплачивались ежемесячно, в качестве оборотных средств.

По налогу на добавленную стоимость существует три **ставки**: 0, 10 и 18%.

Нулевая ставка применяется при реализации (п. 1 ст. 164 НК РФ):

- товаров на экспорт;
- работ и услуг, непосредственно связанных с производством и реализацией экспортных товаров и их перемещением через границу;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа за пределы Российской Федерации при условии, что пункт отправления или назначения расположены за пределами территории Российской Федерации и оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- работ и услуг, выполняемых непосредственно в космическом пространстве;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, государственным финансовым и кредитным учреждениям;
- товаров, работ и услуг для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами;

■ припасов, вывезенных с территории Российской Федерации в таможенном режиме перемещения припасов (топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного плавания);

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

По ставке 10% облагается реализация следующих товаров (п. 2 ст. 164 НК РФ):

- продовольственных товаров (кроме подакцизных и деликатесных), указанных в утвержденных Правительством РФ перечнях;
- товаров для детей, указанных в утвержденных Правительством РФ перечнях;
- периодических печатных изданий, кроме рекламного и эротического характера;

■ книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой;

■ лекарственных средств и изделий медицинского назначения.

Ставка 18% действует при реализации остальных товаров, работ и услуг, включая подакцизные и деликатесные продовольственные товары (п. 3 ст. 164 НК РФ).

При получении денежных средств, связанных с оплатой товара, если выручка по реализации товаров, работ и услуг определяется исходя из цен с учетом НДС и в ряде иных случаев, сумма налога должна определяться расчетным методом:

■ по товарам, облагаемым по ставке 10%

$$10\% : 110 \times 100; \quad (3.5)$$

■ по товарам, которые облагаются по ставке 18%

$$18\% : 118 \times 100. \quad (3.6)$$

При реализации товаров, по которым применяется ставка 0%, налогоплательщик должен подтвердить обоснованность ее применения, а также доказать право на получение налоговых вычетов. Для этого он должен представить в налоговый орган следующие документы (ст. 165 НК РФ):

■ контракт с иностранным контрагентом на поставку товара;

■ выписку банка, подтверждающую фактическое поступление выручки от иностранного покупателя на счет налогоплательщика в российском банке. В случае если выручка от реализации товара иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, в налоговые органы наряду с банковской выпиской представляется договор поручения по оплате за указанный товар, заключенный между иностранным лицом и организацией, осуществившей платеж;

■ грузовую таможенную декларацию (ГТД) с отметками таможенных органов, осуществляющих выпуск товара в режиме экспорта;

■ копии транспортных, товаросопроводительных, таможенных и иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории России.

Документы (их копии) представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты оформления региональными таможенными органами ГТД на вывоз товаров в таможенном режиме экспорта или транзита. Если по истечении этого срока подтверждающие документы не представлены, то указанные операции подлежат налогообложению по ставкам соответственно 10% или 18%. Если впоследствии налогоплательщик представит в налоговые органы документы, то уплаченные суммы налога подлежат возврату.

Налоговая база исчисляется раздельно по операциям, в отношении которых установлены разные налоговые ставки. Если раздельный учет не ведется, то налоговые органы имеют право исчислить НДС по наибольшей ставке.

Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму исчисленного налога на установленные в соответствии с законодательством **налоговые вычеты**.

Вычетам подлежат следующие суммы налога (ст. 171 НК РФ):

- предъявленные при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), а также имущественных прав либо уплаченных им при ввозе товара на таможенную территорию РФ для внутреннего потребления;

- предъявленные покупателю и уплаченные продавцом товаров (работ, услуг) в бюджет, в случае возврата этих товаров или отказа от работ и услуг;

- уплаченные по расходам на командировки, представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

При осуществлении деятельности организациями и индивидуальными предпринимателями в бухгалтерском учете отражаются все финансово-хозяйственные операции, в том числе и не принимаемые в целях налогообложения. Во избежание налоговых нарушений необходимо соблюдать следующие положения при применении налоговых вычетов:

- наличие счета-фактуры, в котором отдельной строкой выделена сумма НДС, так как ряд продавцов не являются плательщиками НДС или имеют освобождение;

- основные средства должны быть введены в эксплуатацию, а сырье и материалы отпущены в производство;

- расходы должны носить производственный характер, т.е. быть направленными на получение дохода.

Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур и иных документов, подтверждающих совершение операции.

Все плательщики НДС при совершении операций по реализации товаров должны составлять счета-фактуры, которые являются обязательным документом (ст. 169 НК РФ). На их основании осуществляются расчеты НДС и контроль налоговых органов за правильностью и полнотой уплаты налога в бюджет. Налогоплательщик обязан вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и продаж в установленном порядке.

Счета-фактуры введены как инструмент дополнительного контроля налоговых органов за политикой сбора НДС и используются, прежде всего, для встречных проверок налогоплательщиков, для вы-

явления фактов уклонения от уплаты налога поставщиками и необоснованного предъявления к возмещению сумм входного налога покупателями.

Законодательством предусмотрен порядок заполнения счетов-фактур. Важно отметить, что неправильное заполнение или незаполнение хотя бы одного реквизита может служить основанием не принятия работниками налоговой службы сумм НДС к вычету.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, исчисленная от налоговой базы. Если сумма вычетов превышает общую сумму налога, то разница подлежит возмещению налогоплательщику (ст. 173 НК РФ).

Рассмотрим на примере порядок расчета, подлежащего уплате в бюджет НДС.

Пример 3.18. В отчетном периоде предприятие реализовало продукции на 700 000 руб. без НДС, построило хозяйственным способом для собственных нужд гараж (стоимость строительно-монтажных работ составила 60 000 руб. без НДС). Оприходовано материально-производственных запасов и отпущено в производство материалов на сумму 300 000 руб., в том числе НДС, а оплачено — 250 000 руб. Кроме этого, совершена бартерная сделка: реализовано 20 шт. изделий по цене 1000 руб. без НДС за штуку, рыночная цена 1500 руб. без НДС.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

1. Исчислим сумму налога, предъявленную покупателям.

Объектом налогообложения в данном случае признается реализация товара, выполнение строительно-монтажных работ для собственных нужд (строительство гаража) и бартерная операция. Облагаемая база составит:

- по реализации продукции — 700 000 руб.;
- по строительству гаража — 60 000 руб.;
- при расчете облагаемой базы по бартерной операции необходимо руководствоваться положениями ст. 40 НК РФ. В целях налогообложения цена реализации товара по бартерной сделке не может быть ниже рыночной, сложившейся на момент совершения операции в этом регионе. Следовательно, необходимо увеличить облагаемый оборот по реализации товара, так как цена реализации 1 шт. изделия равна 1000 руб., а рыночная цена 1500 руб. Сумма увеличения будет равна 10 000 руб. $[(1500 \text{ руб.} - 1000 \text{ руб.}) \times 20 \text{ шт.}]$.

Таким образом, налоговая база по реализации продукции (работ, услуг) равна 770 000 руб. (700 000 руб. + 60 000 руб. + 10 000 руб.).

Сумма налога, предъявленная покупателю, составит (условно прием, что ставка налога равна 18%) 138 600 руб. (770 000 руб. $\times$ 18%).

2. Рассчитаем сумму налоговых вычетов. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг). Оплачено и отпущено в производство материально-производственных запасов на сумму 250 000 руб., в том числе сумма НДС, равная 38 135 руб. ($250\,000 \text{ руб.} \times 18\% : 118 \times 100$).

3. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, равна 100 465 руб. ($138\,600 \text{ руб.} - 38\,135 \text{ руб.}$).

Уплата НДС производится (ст. 174 НК РФ):

- ежемесячно по итогам каждого налогового периода исходя из фактической реализации не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом;

- поквартально налогоплательщиками с ежемесячными в течение квартала суммами выручки (без учета НДС), не превышающими 2 000 000 руб., не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом;

- по товарам, ввозимым на территорию Российской Федерации, одновременно с уплатой таможенных платежей.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какова экономическая сущность НДС?
2. В чем состоит значение НДС и его роль в формировании бюджета?
3. При каких условиях предоставляется освобождение от уплаты НДС?
4. При каких условиях НДС по приобретенным материально-производственным запасам, работам, услугам относится к вычетам?
5. Какова специфика обложения НДС экспортных операций?
6. По каким ставкам взимается НДС?
7. В какие сроки уплачивается НДС?

ЗАДАНИЯ

1. Предприятие занимается розничной и оптовой торговлей промышленными товарами. Данные за налоговый период составили:
 - выручка от реализации товаров в оптовой торговле (с НДС):
 - в апреле — 750 000 руб.,
 - в мае — 520 000 руб.,
 - в июне — 540 000 руб.;
 - выручка от реализации товаров в розничной торговле (с НДС):
 - в апреле — 320 000 руб.,
 - в мае — 380 000 руб.,
 - в июне — 350 000 руб.;
 - ставка НДС — 18%;

- численность работников предприятия — 56 чел.;
- стоимость амортизируемого имущества — 8 500 000 руб.;
- площадь торгового зала — 100 кв. м, общая площадь — 219 кв. м.

Рассчитайте, имеет ли право данное предприятие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС. Ответьте свой ответ.

2. В бухгалтерском учете ЗАО «Поток» за январь 2006 г. отражены следующие операции:

- 12 января от покупателя ООО «Каскад» на расчетный счет предприятия поступило 580 000 руб.;
- у ЗАО «Курск» приобретены товарно-материальные ценности на сумму 320 000 руб., из них оплачено 300 000 руб.;
- приобретены основные средства на сумму 630 000 руб. (с НДС), оплачено поставщику 33% суммы; в эксплуатацию введены в следующем налоговом периоде;
- 20 января по договору комиссии получено вознаграждение от ООО «Офис» 100 000 руб.;
- 25 января передано для собственных нужд товаров собственного производства на сумму 45 000 руб.;
- 27 января от покупателя ОАО «Дружба» на расчетный счет предприятия поступило 750 000 руб., продукция отгружена 5 февраля;
- кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности — 250 000 руб.;
- 28 января произведена отгрузка продукции ООО «Каскад» — 540 000 руб., в том числе НДС 18%;
- 30 января от сдачи в аренду имущества получена арендная плата — 50 000 руб.

Исчислите сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет, и составьте декларацию за данный налоговый период.

3. В бухгалтерском учете организации ООО «Агрис» за налоговый период отражены следующие операции:

- 5 мая отгружена продукция ЗАО «Конти» на сумму 650 000 руб.;
- закупочная стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей равна 800 000 руб., в том числе НДС 18%, оплачено 85% суммы;
- 15 мая от иностранного контрагента поступили денежные средства за отгруженную в апреле на экспорт продукцию — 100 000 руб.;
- 19 мая отгружена продукция на экспорт иностранной фирме «Вайс» на сумму 320 000 руб.;
- 20 мая от ЗАО «Конти» поступили денежные средства в размере 700 000 руб.;
- получены проценты по вкладу на депозитном счете — 85 000 руб.;

- реализованы основные средства: первоначальная стоимость 60 000 руб., амортизация — 20 000 руб., цена реализации — 50 000 руб.;
- пеня, полученная от поставщика за нарушение хозяйственного договора и начисленная в отчетном периоде, составила 8000 руб.;
- 30 мая на расчетный счет предприятия получено 150 000 руб., отгрузка продукции не произведена;
- исчислены налоговые платежи в сумме 82 000 руб.;
- за консультационные услуги оплачено 25 000 руб.;
- 31 мая безвозмездно передано оборудование на сумму 70 000 руб.

Исчислите сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет, и составьте декларацию за данный налоговый период.

4. В бухгалтерском учете организации ООО «Актив» отражены следующие операции:

- 20 июля покупателю ООО «Каскад» произведена отгрузка продуктов питания на сумму 500 000 руб., в том числе НДС 10%;
- 31 июля выставлены документы ООО «Аренда» на арендную плату за июль за предоставленные в аренду основные средства на сумму 35 000 руб.;
- 2 августа выпущено промышленных товаров на сумму 470 000 руб.;
- 7 августа поступили денежные средства от ООО «Аренда» за аренду основных средств за июль 35 000 руб.;
- реализованы основные средства: первоначальная стоимость — 470 000 руб., амортизация — 330 000 руб., цена реализации — 260 000 руб.;
- приобретены товарно-материальные ценности на сумму 220 000 руб., оплачено поставщику 70% от суммы (в том числе НДС 18%);
- 15 августа поступили денежные средства за отгруженную продукцию от ООО «Каскад» — 500 000 руб., в счет предстоящих поставок перечислено 140 000 руб.;
- от ЗАО «Интерес» поступили денежные средства в размере 140 000 руб., продукты питания отгружены на сумму 150 000 руб.;
- безвозмездно на развитие производства получены 140 000 руб.;
- 25 августа поступили денежные средства от ООО «Дизайн» в сумме 430 000 руб., промышленные товары отгружены на сумму 380 000 руб.;
- за оказанные консультационные услуги организация перечислила 20 000 руб.;
- оплачена подписка на литературу на следующий отчетный период — 25 000 руб.;
- списана просроченная дебиторская задолженность в размере 265 000 руб.

Определите сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет, и составьте налоговую декларацию за август.

5. Организация ЗАО «Ива» производит строительные работы. В бухгалтерском учете за I квартал отражены следующие операции:
- объем выполненных услуг оценен в 820 000 руб., в том числе НДС 18%, из них оплачено 95%;
 - перечислен аванс поставщику — 80 000 руб. (в том числе НДС);
 - приобретены материалы для производственных нужд на сумму 220 000 руб., в том числе НДС 18%, из них оплачено поставщику 70%;
 - 25 марта от ООО «Строй» на расчетный счет поступило 158 000 руб., акт приемки-передачи услуг был подписан 5 апреля;
 - расходы на текущий ремонт здравпункта, находящегося на балансе организации, составили 56 000 руб., в том числе НДС 18%, оплата произведена полностью;
 - израсходовано на ремонт подшефного детского сада 80 000 руб., в том числе НДС 18%;
 - расходы на капитальный ремонт транспортных средств, выполненный ООО «Автосервис», составили 132 000 руб., в том числе НДС 18%, из них оплачено 120 000 руб.;
 - кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности равна 50 000 руб.

Исчислите сумму налога на добавленную стоимость, подлежащую уплате в бюджет за налоговый период, и составьте декларацию.

3.6. АКЦИЗЫ

Акцизы — это разновидность косвенного налога, включаемого в структуру цены отдельных видов товаров. Как правило, акцизами облагаются высокорентабельные товары для изъятия в пользу государственного бюджета полученной производителями сверхприбыли. При выборе продукции, на которую могут быть установлены акцизные ставки, необходимо уделять внимание не только фискальным возможностям этого налога, но и уровню доходов потенциальных потребителей. При необоснованном завышении цен возможны различные негативные явления (нелегальное производство подакцизных товаров, социальная напряженность общества).

Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентируется главой 22 НК РФ и Методическими рекомендациями по применению главы 22 «Акцизы» части второй Налогового кодекса Российской Федерации (подакцизные товары) (утв. приказом МНС РФ от 18 декабря 2000 г. № БГ-3-03/440).

Плательщиками акциза являются организации, индивидуальные предприниматели, производящие (в том числе из давальческого сы-

рья) и реализующие подакцизные товары, и лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации (п. 1 ст. 179 НК РФ).

Ряд плательщиков акцизов обязаны зарегистрироваться в налоговых органах дополнительно, как осуществляющие операции с нефтепродуктами, прямогонным бензином и денатурированным этиловым спиртом, и получить соответствующие свидетельства о регистрации. В соответствии со ст. 179.1 и 179.2 НК РФ плательщиками акцизов по операциям, совершаемым с нефтепродуктами и определенным как объект обложения акцизом, помимо производителей нефтепродуктов признаны лица, их получающие и имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами. Необходимым условием получения этого документа является наличие у этих лиц в собственности мощностей, необходимых для осуществления этих видов деятельности.

Организации и индивидуальные предприниматели, не имеющие в собственности мощностей, могут получить указанное свидетельство при следующих условиях:

- если они владеют более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) организации, имеющей в собственности соответствующие мощности;
- если мощности находятся у них на праве хозяйственного ведения или оперативного управления;
- при наличии договора аренды мощностей, являющихся государственной собственностью;
- при наличии у них договора на оказание услуг по переработке принадлежащего им сырья.

С 1 января 2006 г. свидетельство на переработку прямогонного бензина должны иметь предприятия, осуществляющие производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин. Введение в НК РФ положения о выдаче свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с нефтепродуктами и прямогонным бензином, является одним из важных контрольных мероприятий по борьбе с незаконными оборотами по реализации этих продуктов.

Свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатуратным этиловым спиртом, выдается на производство спирта и производство неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья которой используется денатуратный этиловый спирт (ст. 179.2 НК РФ).

Производство большинства подакцизных товаров осуществляется на основании лицензий, которые в соответствии с действующими законодательными актами выдаются юридическим лицам и (или) индивидуальным предпринимателям.

В статье 18 Федерального закона от 22 ноября 1995 г. № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции» установлено, что деятельность по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции (за исключением розничной продажи алкогольной и непищевой спиртосодержащей продукции) осуществляется только юридическими лицами независимо от их форм собственности на основании лицензий. С 1 января 2006 г. лицензии на розничную продажу алкогольной продукции выдаются субъектами Российской Федерации в установленном ими порядке с учетом положений Федерального закона только организациям. Полномочия на лицензирование розничной продажи алкогольной продукции могут быть переданы субъектом Российской Федерации органам местного самоуправления. Лицензия на розничную продажу алкогольной продукции, выданная одним субъектом РФ, может действовать на территории другого субъекта при условии наличия между ними соответствующего соглашения.

Необходимо также обратить внимание на то, что в Методических рекомендациях по применению главы 22 «Акцизы» специально оговорен особый случай признания предпринимателя или организации в качестве плательщика акциза. Если на предприятии в местах хранения и реализации нефтепродуктов практикуется изготовление автомобильного бензина путем смешивания бензинов различных марок или низкооктановых бензинов с высокооктановыми добавками, то, несмотря на то, что при этом не происходит переработки нефти, такая организация или предприниматель рассматриваются как производители подакцизных нефтепродуктов. Следует иметь в виду, что если налогоплательщиком осуществлен процесс смешения нефтепродуктов разных марок с другими компонентами, результатом которого стало получение подакцизных нефтепродуктов, то данное лицо рассматривается как производитель этих продуктов.

Объектами налогообложения признаются (п. 1 ст. 182 НК РФ):

- реализация подакцизных товаров собственного производства (в том числе на безвозмездной основе и при натуральной оплате);
- использование нефтепродуктов для собственных нужд налогоплательщиками, производящими их из собственного сырья и (или)

осуществляющими оптовую или оптово-розничную торговлю нефтепродуктами;

- оприходование организациями или индивидуальными предпринимателями, не имеющими свидетельства, нефтепродуктов (в качестве готовой продукции), самостоятельно произведенных из собственного сырья или полученных в счет оплаты услуг по их производству из давальческого сырья;

- продажа конфискованных или бесхозных подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства;

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;

- иные операции, предусмотренные законодательством.

Объектом обложения акцизами признаны также передача на территории России организациями произведенных ими подакцизных товаров в уставный капитал других организаций, в паевые фонды кооперативов, в качестве взноса по договору простого товарищества, а также передача организацией произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе из этой организации и т.д. Таким образом, независимо от того, что в ст. 39 НК РФ все вышеперечисленные операции не признаны реализацией, в целях исполнения главы 22 НК РФ они рассматриваются как объект обложения акцизом.

Освобождаются от налогообложения операции по реализации подакцизных товаров за пределы территории Российской Федерации, передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации для производства других подакцизных товаров другому структурному подразделению этой же организации и иные операции в соответствии со ст. 183 НК РФ.

Согласно ст. 181 НК РФ акцизами облагаются:

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

- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%;

- алкогольная продукция (водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вина);

- пиво;

- табачные изделия;

- легковые автомобили и мотоциклы;

- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и карбюраторных двигателей;
- прямогонный бензин.

Состав перечня подакцизной продукции неоднократно изменялся. В начале периода действия новой налоговой системы в него были включены ковровые изделия, хрусталь, ювелирные изделия. В настоящее время он упорядочен и приближен к перечням подакцизных товаров, принятым в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара (ст. 187 НК РФ). Предусмотрено несколько механизмов ее определения. Применение того или иного механизма зависит от вида подакцизного товара и соответственно от того, какой вид налоговых ставок установлен в отношении этих товаров: специфические (твердые), адвалорные (в процентах) или комбинированные.

При применении специфических налоговых ставок налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении (штуках, литрах, килограммах, тоннах, лошадиных силах).

При применении адвалорных налоговых ставок возможны два варианта, когда налоговая база определяется:

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, указанных сторонами сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ;

- как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии — исходя из рыночных цен.

При ввозе подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки, налоговая база определяется как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины.

Налоговая база увеличивается на суммы, полученные в виде финансовой помощи, авансовых платежей, на пополнение фондов специального назначения и иные суммы, связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров. Это положение применяется к операциям по реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки (ст. 189 НК РФ).

При применении комбинированных налоговых ставок налоговая база определяется как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении и как стоимость реализованных или переданных подакцизных товаров, выраженная в рублях.

В любом случае, при применении того или иного механизма определения налоговой базы из нее исключаются собственно акцизы и НДС.

Налоговым периодом признается месяц (ст. 192 НК РФ).

Ставки акцизов устанавливаются либо в процентах к стоимости товаров, либо в рублях за единицу измерения.

С 1 января 2007 г. изменились ставки акцизов в сторону увеличения по сравнению с 2006 г., а также изменилось распределение спиртосодержащей продукции по группам, в отношении которых устанавливаются ставки акцизов. Ставки акцизов по основным позициям подакцизных товаров, действующие в 2007 г., представлены в табл. 3.2.

Таблица 3.2

Ставки акцизов

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
Спирт этиловый из всех видов сырья (в т. ч. спирт — сырец из всех видов сырья)	23 руб. 50 коп. за 1 литр безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 литр безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с содержанием этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и спиртосодержащая продукция (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке)	162 руб. 00 коп. за 1 литр безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина натуральные (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), натуральные напитки с содержанием этилового спирта не более 6 процентов объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта	2 руб. 20 коп. за 1 литр
Вина шампанские, игристые, газированные, шипучие	10 руб. 50 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5 процента включительно	0 руб. 00 коп. за 1 литр
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6 процента	2 руб. 07 коп. за 1 литр

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка,
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6 процента	7 руб. 45 коп. за 1 литр
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный, за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции	300 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	17 руб. 75 коп. за 1 штуку
Сигариллы	217 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты с фильтром	100 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5 процентов расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 115 руб. 00 коп. за 1000 штук
Сигареты без фильтра, папиросы	45 руб. 00 коп. за 1000 штук + 5 процентов расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 60 руб. 00 коп. за 1000 штук
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	18 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.), мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.)	181 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин с октановым числом до «80» включительно	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну
Автомобильный бензин с иными октановыми числами	3 629 руб. 00 коп. за 1 тонну
Дизельное топливо	1 080 руб. 00 коп. за 1 тонну
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	2 951 руб. 00 коп. за 1 тонну
Прямогонный бензин	2 657 руб. 00 коп. за 1 тонну

Ставки акцизов установлены едиными на всей территории России. В последние годы они имеют устойчивую тенденцию к росту. Например, ставки акцизов на алкогольную продукцию в 2007 г. по сравнению с 2004 г. возросли в среднем на 13—30 руб., на автомобильный бензин с иным октановым числом — 269 руб.

Порядок исчисления налога установлен в ст. 194 НК РФ. Сумма налога по подакцизным товарам равна произведению соответствующей налоговой ставки и налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется

по итогам каждого налогового периода (месяц) по всем операциям, дата реализации которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих и уменьшающих налоговую базу.

Налогоплательщик обязан вести раздельный учет по реализации товаров с разными ставками налога, иначе сумма налога определяется исходя из максимальной из применяемых ставок от единой налоговой базы (ст. 190 НК РФ). Например, если организация реализует различные виды пива (с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта до 8,6% и свыше 8,6%) и не ведет отдельного учета, то весь объем реализации пива подлежит обложению исходя из ставки 7 руб. 45 коп. за 1 л, несмотря на то что ставка акциза за 1 л пива с нормативным содержанием объемной доли этилового спирта свыше 0,5 и до 8,6% — 2 руб. 07 коп.

Сумма акцизов определяется плательщиком самостоятельно; в расчетных документах она выделяется отдельной строкой.

Установлены жесткие сроки по внесению суммы акцизов в бюджет в зависимости от даты реализации. Дата реализации подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих товаров (ст. 195 НК РФ).

По операциям с нефтепродуктами, которые являются объектом налогообложения, установлено следующее определение даты их реализации:

- дата оприходования произведенных нефтепродуктов организацией или индивидуальным предпринимателем, не имеющими свидетельства;
- день совершения соответствующей операции с нефтепродуктами организациями или индивидуальными предпринимателями, имеющими свидетельство;
- день подписания акта приема-передачи нефтепродуктов, произведенных из давальческого сырья.

При вывозе подакцизных товаров в таможенном режиме экспорта за пределы России для обоснованности освобождения от уплаты акциза и получения из бюджета сумм налоговых вычетов в налоговый орган в течение 180 дней со дня реализации предоставляются следующие документы:

- контракт налогоплательщика с иностранным партнером на поставку подакцизных товаров;
- платежные документы, выписки банка, подтверждающие фактическое поступление выручки от реализации товаров иностранному лицу на счет российского поставщика в российском банке;
- грузовая таможенная декларация, транспортные или товаросопроводительные документы с отметками российского таможенного

органа о прохождении товара за пределы таможенной территории России и пограничных органов иностранных государств.

Общая сумма налога уменьшается на следующие виды налоговых вычетов (ст. 200, 201 НК РФ):

- сумма налога, предъявленная продавцом и уплаченная покупателем при приобретении подакцизных товаров, использованных в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров;

- сумма авансового платежа, уплаченного при приобретении акцизных марок;

- сумма налога, уплаченная на территории Российской Федерации по этиловому спирту, произведенному из пищевого сырья, использованного для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции.

При этом вычету подлежит сумма акциза в размере, не превышающем сумму акциза, исчисленную по формуле

$$C = (A \times K) : 100\% \times O, \quad (3.7)$$

где C — сумма акциза, уплаченная по этиловому спирту, использованному для производства вина;

A — налоговая ставка за 1 литр 100%-ного (безводного) этилового спирта;

K — крепость вина;

O — объем реализованного вина.

Сумма акциза, превышающая сумму акциза, исчисленную по указанной формуле, относится за счет доходов, остающихся в распоряжении налогоплательщика после уплаты налога на прибыль организаций.

Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода (ст. 202 НК РФ). Ее размер определяется как сумма акцизов, исчисленная по операциям признаваемых объектом налогообложения, уменьшенная на сумму налоговых вычетов. Если сумма вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, то в этом периоде акциз не уплачивается. Сумма превышения подлежит зачету в счет предстоящих платежей.

Рассмотрим на примере порядок расчета подлежащей уплате в бюджет суммы акциза при производстве и реализации алкогольной продукции.

Пример 3.19. Исчислите сумму акциза, подлежащего взносу в бюджет, если предприятием за ноябрь 2006 г. произведено и отпущено другим организациям:

- натурального вина — 25 000 л;

■ алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 22% — 150 500 л.

Израсходовано этилового спирта (96%) 34 000 л, оплата произведена полностью.

1. Рассчитаем сумму акциза по операциям, которые признаются объектом налогообложения. К ним относится реализация продукции другим организациям, т.е. передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу.

Налоговая база определяется как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении (25 000 л по натуральному вину и 150 500 л по алкогольной продукции).

Ставка акциза, действующая в 2006 г. по алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта от 9 до 25%, составила 118 руб. за 1 л безводного этилового спирта, а в отношении натурального вина — 2 руб. 20 коп. за 1 л.

Исчисление акциза по алкогольной продукции имеет особенности. Так как ставка акциза на алкогольную продукцию установлена по отношению к безводному этиловому спирту, необходимо объем облагаемой базы пересчитать на 100%-ный этиловый спирт по коэффициенту 4,545. Следовательно, сумма акциза составит:

■ при реализации алкогольной продукции — 3 907 370 руб. ($150\,500\text{ л} \times 118\text{ руб.} : 4,545$);

■ при реализации натурального вина 55 000 руб. ($25\,000\text{ л} \times 2,2\text{ руб.}$).

Сумма акциза, исчисленная от всей реализации продукции, составит 3 962 370 руб. ($3\,907\,370\text{ руб.} + 55\,000\text{ руб.}$).

2. Рассчитаем сумму налоговых вычетов. К вычетам принимаются подакцизные товары, использованные в качестве сырья для производства других товаров.

Ставка акциза этилового спирта из всех видов сырья в 2006 г. составила 21 руб. 50 коп. за 1 л безводного этилового спирта. Таким образом, сумма акциза равна 701 760 руб. ($34\,000\text{ л} \times 21\text{ руб.} 50\text{ коп.} \times 0,96$).

3. Сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, составит 3 260 610 руб. ($3\,962\,370\text{ руб.} - 701\,760\text{ руб.}$).

Для осуществления контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты акцизов по операциям с нефтепродуктами налоговые органы вправе создавать у налогоплательщика постоянно действующие налоговые посты (ст. 197.1 НК РФ). Налоговый пост — это комплекс мер и мероприятий налогового контроля, осуществляемых налоговым органом, выдавшим свидетельство. Его организация осуществляется на основании решения руководителя налогового органа. Налогоплательщик обязан по письменному требованию предоставить помещение с ограниченным доступом, оборудованное программно-тех-

ническими средствами, позволяющими осуществлять сбор и систематизацию информации для целей налогообложения. В течение всего периода действия поста сотрудники налоговых органов имеют право доступа в административные, производственные, складские и иные помещения и на территории организаций, осуществляющих производство и (или) реализацию нефтепродуктов и (или) переработку прямогонного бензина.

Налоговые посты выполняют следующие функции:

- контроль над соответствием объемов сырья, поступившего для производства нефтепродуктов и (или) продукции нефтехимии, фактическим объемам произведенных из этого сырья нефтепродуктов и (или) продукции нефтехимии;

- обеспечение контроля над соответствием объемов фактического производства и реализации нефтепродуктов данным учета налогоплательщика и данным, отраженным налогоплательщиком в налоговых декларациях;

- сверка объемов реализации нефтепродуктов на основании данных учета и отчетности налогоплательщика с объемами фактически отгруженных партий нефтепродуктов;

- сверка соответствия фактических остатков нефтепродуктов, находящихся в складских помещениях и (или) в резервуарах налогоплательщика, данным учета налогоплательщика;

- проверка свидетельств, предъявленных покупателем (покупателями) нефтепродуктов, в том числе по запросу налогоплательщика, у которого создан налоговый пост.

С 1 января 2007 года Федеральным законом от 27.07.2006 г. № 137-ФЗ налоговые посты будут упразднены.

Уплата акциза при реализации подакцизных товаров производится в следующие сроки (ст. 204 НК РФ):

- по операциям с нефтепродуктами — не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Но если налогоплательщик имеет свидетельство только на оптовую реализацию, то он уплачивает акциз по прямогонному бензину не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, по остальным нефтепродуктам — не позднее 25-го числа второго месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, имеющие свидетельство только на розничную реализацию уплачивают акциз не позднее 10-го числа месяца, следующего за налоговым периодом;

- по операциям с остальными подакцизными товарами исходя из фактической реализации равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным.

Акциз уплачивается по месту производства товаров (за исключением нефтепродуктов).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем состоит экономическое содержание акцизов?
2. Какие товары являются подакцизными?
3. Каков порядок исчисления акциза, подлежащего уплате в бюджет?
4. В чем отличие адвалорных и специфических акцизных ставок?
5. Каков порядок уплаты акцизов?

ЗАДАНИЯ

1. Исчислите сумму акциза, подлежащего взносу в бюджет, если предприятием за налоговый период произведено и отпущено другим организациям:
 - натурального вина — 35 000 л;
 - крепленого вина с содержанием этилового спирта 30% — 250 500 л.Приобретено акцизных марок на сумму 30 000 руб.
Для производства крепленого вина израсходовано этилового спирта 82 000 л (96%), оплата произведена полностью.
2. Определите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет при ввозе на таможенную территорию России сигарет с фильтром, если:
 - таможенная стоимость товара — 350 000 руб. (700 000 000 шт.);
 - таможенные пошлины — 40 000 руб.;
 - налог на добавленную стоимость, уплаченный при ввозе товара — 63 000 руб.;
 - отпускная цена сигарет — 300 800 руб.;
 - расходы за хранение товара на таможенной территории — 20 000 руб.
3. Организация занимается реализацией легковых автомобилей. В налоговом периоде приобретено для продажи 60 транспортных средств мощностью двигателя: 20 штук — 105 л.с., 35 штук — 80 л.с., 5 штук — 135 л.с. Реализовано соответственно 20, 30 и 5 автомобилей. Кроме этого, реализовано 10 автомобилей мощностью двигателя 135 л.с. стоимостью 280 000 руб. каждый. Эти автомобили переданы организации для реализации на основании решения арбитражного суда. Исчислите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.
4. В налоговом периоде предприятие произвело этиловый спирт (96%) в количестве 6000 л. Из них 2000 л передано структурным подразделениям для производства алкогольной продукции, остальная часть реализована покупателям.

Структурными подразделениями произведено и реализовано через собственную сеть розничной торговли 12 000 л алкогольной про-

дукции с объемной долей этилового спирта 20%. Для обязательной маркировки продукции приобретены марки акцизного сбора в количестве 17 100 шт., цена одной марки — 0,5 руб.

Исчислите сумму акциза, которую должно заплатить предприятие в бюджет.

5. В налоговом периоде организация приобрела этиловый спирт (96%) в количестве 3500 л, оплачено 90%. Произведено 9000 л алкогольной продукции с объемной долей этилового спирта 35%. На конец налогового периода остатки на складе готовой продукции составили 25% произведенной продукции.

Исчислите сумму акциза, подлежащую уплате в бюджет.

3.7. НАЛОГ НА ИГОРНЫЙ БИЗНЕС

Налог на игорный бизнес для России — явление относительно новое. Он выступает в качестве отраслевого варианта налога на прибыль, адаптированного к требованиям определенной сферы предпринимательской деятельности.

В нашей стране налог на игорный бизнес был впервые введен в 1998 г., когда российское правительство, усилив контроль над деятельностью игорных заведений, приняло ряд нормативных актов, в том числе Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес».

С 1 января 2004 г. вступила в действие глава 29 НК РФ «Налог на игорный бизнес». Одновременно изменился статус рассматриваемого налога — он был отнесен к региональным, и, следовательно, законодательные органы субъектов РФ в пределах установленных полномочий имеют право внести изменения по порядку его исчисления.

В статье 365 НК РФ **плательщиками** налога на игорный бизнес признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие коммерческую деятельность в сфере игорного бизнеса. Под термином «игорный бизнес» в Кодексе понимается «деятельность, связанная с извлечением доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющейся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг». Для ведения этой деятельности необходимо наличие специальной лицензии, являющейся неотъемлемым атрибутом ведения игорного бизнеса в России.

Исходя из определения понятия «игорный бизнес» следует, что в случае когда организации или индивидуальные предприниматели, имеющие в собственности игровые столы или игровые автоматы, самостоятельно их не используют, то они не признаются ведущими предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса, а следо-

вательно, и налогоплательщиками. Если они предоставляют игорное оборудование в аренду, то доход в виде арендной платы подлежит обложению в общеустановленном порядке; плательщиком налога на игорный бизнес в этом случае будет признан арендатор, непосредственно осуществляющий предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса.

К объектам налогообложения относятся (п. 1 ст. 366 НК РФ):

- игровой стол;
- игровой автомат;
- касса тотализатора;
- касса букмекерской конторы.

Налогоплательщики обязаны поставить каждый объект на учет в налоговом органе по месту их предполагаемого функционирования не позднее чем за два рабочих дня до даты установки и в такие же сроки зарегистрировать любое изменение количества объектов (установка новых или выбытие ранее действующих). Налогоплательщики, которые не состоят на учете в налоговых органах на территории субъекта РФ, где устанавливается объект, обязаны встать на учет по месту установки объекта налогообложения в вышеуказанные сроки. Нарушение этих требований влечет взыскание штрафа с налогоплательщика в трехкратном размере ставки налога, определенной для соответствующего объекта налогообложения.

Необходимо четко определить дату для начала исчисления налога. В большинстве случаев организации могут подать заявление о регистрации объекта не за 2 дня до его установки, а гораздо раньше, при этом объект налогообложения будет считаться зарегистрированным с даты представления налогоплательщиком заявления о регистрации. Рассмотрим на примере, с какого момента возникает обязанность по уплате налога.

Пример 3.20. Казино приняло решение установить и ввести в эксплуатацию новый игровой стол 9 марта 2005 г. и три новых игровых автомата 11 марта 2005 г. Заявление о регистрации каждого объекта налогообложения и об изменении общего количества объектов налогообложения было представлено в налоговый орган 4 марта 2005 г. Игровой стол и игровые автоматы были установлены и введены в эксплуатацию в принятые сроки. Необходимо определить дату возникновения обязанности по уплате налога на игорный бизнес.

1. Согласно п. 3 ст. 366 НК РФ казино обязано не позднее чем за 2 рабочих дня до даты установки объекта подать в налоговый орган заявление о его регистрации и об изменении общего количества объектов налогообложения, т.е. в рассматриваемой ситуации заявление об уста-

новке игрового стола следует представить не позднее 6 марта, а игровых автоматов — 8 марта 2005 г.

2. Казино представило соответствующие заявления 4 марта 2005 г., соответственно, эта дата будет признана датой регистрации игрового стола и игровых автоматов.

3. Фактическая установка и ввод в эксплуатацию (согласно внутренним документам казино) игрового стола произведены 9 марта, игровых автоматов — 11 марта 2005 г., следовательно, эта дата будет признана датой их установки и возникновения обязанности по уплате налога на игорный бизнес.

Из рассмотренного примера видно, что дата регистрации и дата фактической установки и ввода в эксплуатацию игрового оборудования не всегда совпадают. При этом возникает вопрос, какая именно дата должна использоваться налогоплательщиком в целях исчисления налога на игорный бизнес. Ведь может случиться так, что дата подачи заявления произойдет в одном налоговом периоде (месяце), а дата фактической установки и начала эксплуатации — в другом. Исходя из анализа положений законодательных актов по данному вопросу для целей исчисления налога на игорный бизнес следует применять дату фактической установки игрового оборудования (при условии ее совпадения с датой его ввода в эксплуатацию), а не дату его регистрации в налоговых органах.

Налоговая база определяется отдельно по каждому объекту обложения как их общее количество (ст. 367 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный месяц (ст. 368 НК РФ).

Ставки налога устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в следующих пределах:

- за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;
- за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

Если ставки налогов не установлены законами субъектов Российской Федерации, то применяется нижний предел ставок, установленных федеральным законодательством (ст. 369 НК РФ).

Порядок исчисления налога на игорный бизнес изложен в ст. 370 НК РФ. Сумма налога определяется плательщиком самостоятельно как произведение налоговой базы и ставки налога. Если игровой стол имеет более одного игрового поля, то ставка налога по такому столу увеличивается кратно количеству игровых полей. При установке нового объекта налогообложения до 15-го числа текущего налогового

периода сумма налога исчисляется как за полный месяц, а после 15-го числа — исходя из 50% ставки. При выбытии объекта до 15-го числа текущего месяца к нему применяется 50% установленной ставки, а после 15-го числа — полная ставка.

Пример 3.21. Организация занимается игорным бизнесом. На 1 февраля 2004 г. ею поставлены на учет три игровых стола и пять игровых автоматов. 10 февраля установлено еще два игровых стола, которые имеют по два игровых поля; одновременно выбыло два игровых автомата.

Необходимо рассчитать сумму налога на игорный бизнес за налоговый период. При расчете применим ставки, установленные на территории Московской области (90 000 руб. за игровой стол, 3000 руб. за игровой автомат, 50 000 руб. за кассу тотализатора и 30 000 руб. за букмекерскую кассу).

Определим количество игровых столов. Поскольку новые объекты были установлены в первой половине налогового периода, то они включаются в общее количество объектов, а так как имеют по два игровых поля, то ставка налога по ним удваивается. Два игровых автомата выбыли в первой половине налогового периода, поэтому по ним применяется 50% ставки. Таким образом, сумма налога на игорный бизнес за налоговый период составит 642 000 руб. ($3 \times 90\,000$ руб. + $2 \times 2 \times 90\,000$ руб. + $+ 3 \times 3000$ руб. + 2×3000 руб. : 2).

Установленные **порядок и сроки уплаты** налога на игорный бизнес предполагают, что налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Перечисление средств в бюджет производится не позднее срока, установленного для подачи декларации.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что является объектом налогообложения применительно к налогу на игорный бизнес?
2. Каков порядок регистрации объектов налогообложения в налоговых органах?
3. Каков порядок определения даты возникновения обязанности по уплате налога на игорный бизнес?
4. Как устанавливается размер налоговых ставок?
5. Каковы особенности исчисления налога при вводе или выбытии объектов налогообложения?

ЗАДАНИЯ

1. Организация занимается игорным бизнесом. На начало налогового периода ею поставлено на учет семь игровых столов и двенадцать игровых автоматов. 12-го числа налогового периода выбыл один игровой стол, 25-го числа введено дополнительно два игровых автомата. Рассчитайте сумму налога на игорный бизнес за налоговый период. При расчете примените минимальные и максимальные ставки, установленные федеральным законодательством. Проанализируйте суммы налога.
2. ООО «Фортуна» 10 марта 2004 г. поставлено на учет в качестве налогоплательщика в налоговых органах. 14 марта 2004 г. им установлено пять игровых столов, в том числе три с двумя игровыми полями. 20-го числа текущего налогового периода была открыта касса тотализатора. Исчислите налог на игорный бизнес, который должна уплатить организация за налоговый период исходя из ставок, установленных в вашем регионе. Укажите срок уплаты налога.
3. ЗАО «Золотой лев» занимается игорным бизнесом. На начало налогового периода им поставлено на учет три букмекерских конторы, еще две открыты 18 мая на территории ипподрома. 13 мая открыт зал игровых автоматов. В налоговых органах 15 мая зарегистрировано десять игровых автоматов, которые введены в эксплуатацию 17-го числа того же месяца. Рассчитайте сумму налога на игорный бизнес за налоговый период. При расчете примените ставки, установленные на территории Московской области.

3.8. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

К числу налогов, подлежащих уплате на всей территории Российской Федерации, относится государственная пошлина. Сходство пошлин с налогами состоит в том, что они также имеют принудительный характер. Различие же проявляется в том, что если плательщик налога не получает от государства встречного выполнения обязательств, то в результате перечисления пошлины будет получен особый эквивалент в виде определенной государственной услуги. Например, для рассмотрения спорных вопросов в суде при подаче исковых заявлений уплачивается пошлина за выдачу нотариально заверенных документов. В отличие от налогов в их классическом виде, контроль за уплатой пошлин достаточно прост, так как взимается государственными структурами в установленных законодательством размерах до совершения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика.

С 1 января 2005 г. Федеральным законом от 2 ноября 2004 г. № 127-ФЗ введена в действие глава 25.3 НК «Государственная пошлина».

на». В ней устанавливается перечень юридически значимых действий, за которые уплачивается госпошлина, а также порядок, сроки и размеры ее уплаты.

В статье 333.16 НК РФ дается определение государственной пошлины. Она представляет собой сбор, взимаемый за совершение юридически значимых действий государственными органами, органами местного самоуправления или их должностными лицами.

Плательщиками пошлин признаются организации и физические лица, если они обращаются за совершением юридически значимых действий, выступают ответчиками в судах, и при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины в соответствии с законодательством (ст. 333.17 НК РФ).

Государственная пошлина **взимается**:

- с исковых и иных заявлений и жалоб, запросов, ходатайств в суды общей юрисдикции, мировым судьям, арбитражные суды, Конституционный Суд РФ;

- за совершение нотариальных действий нотариусами;

- за государственную регистрацию актов гражданского состояния и других юридически значимых действий;

- за совершение действий, связанных с приобретением гражданства Российской Федерации или выхода из гражданства, а также с въездом или выездом из страны;

- за совершение действий уполномоченными государственными учреждениями при осуществлении федерального пробирного надзора;

- за государственную регистрацию, а также за совершение прочих юридически значимых действий.

Размер государственной пошлины дифференцирован в зависимости от характера производимого действия и установлен в рублях, процентах или в рублях и процентах. Например, при подаче искового заявления имущественного характера в суд общей юрисдикции при цене иска в пределах свыше 50 000 руб. и до 100 000 руб. уплачивается государственная пошлина в размере 1600 руб. плюс 2% суммы, превышающей 50 000 руб. Если же иск рассматривается в арбитражном суде, сумма платежа составит 2000 руб. плюс 3% суммы, превышающей 50 000 руб.

Законодательством предусмотрена система **льгот** для отдельных категорий физических лиц и организаций (ст. 333.35—333.39 НК РФ).

Исчисление размера пошлины производится плательщиком самостоятельно или соответствующими лицами в зависимости от вида совершаемых действий. Уплата производится до совершения юриди-

чески значимых действий, например, при обращении за выдачей документов — до их выдачи, до подачи запросов, при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения этих действий.

Уплаченная государственная пошлина подлежит полному или частичному возврату в следующих случаях (ст. 333.40 НК РФ):

- уплачена сумма большего размера, чем это предусмотрено законодательством;

- произведен возврат заявления, жалобы или иного обращения или отказа в их принятии судами либо отказа в совершении нотариальных действий уполномоченными на то органами и (или) должностными лицами. Если определенная к возврату сумма возвращена не была, то она засчитывается в счет уплаты государственной пошлины при повторном предъявлении иска, при условии, если не истек трехгодичный срок со дня вынесения предыдущего решения и к повторному иску приложен первоначальный документ об уплате государственной пошлины;

- прекращения производства по делу или оставления заявления без рассмотрения судом общей юрисдикции или арбитражным судом. При заключении мирового соглашения до принятия решения арбитражным судом возврату истцу подлежит 50% суммы уплаченной им государственной пошлины;

- отказа плательщика от совершения юридически значимого действия до обращения в соответствующий уполномоченный орган или к должностному лицу;

- отказа в выдаче паспорта гражданина Российской Федерации для выезда из Российской Федерации и въезда в Российскую Федерацию.

Возврат излишне уплаченной (взысканной) суммы государственной пошлины производится по заявлению плательщика, поданному в налоговый орган по месту совершения облагаемого пошлиной действия. Заявление может быть подано в течение трех лет со дня ошибочной или опротестованной уплаты.

К заявлению о возврате излишне уплаченной или взысканной суммы государственной пошлины должен прилагаться перечень документов, подтверждающих совершение действия, решение по нему и уплату пошлины. Возврат средств производится за счет бюджета, в который произведена переплата.

Если плательщик не в состоянии уплатить своевременно пошлину, он имеет право на отсрочку или рассрочку сроком до шести месяцев. При этом проценты не начисляются в течение всего срока, на который представлена отсрочка или рассрочка (ст. 333.41 НК РФ).

Пример 3.22. Общественная организация инвалидов подала иск в арбитражный суд. Цена иска 2 500 000 руб. Определите, когда и в каком размере необходимо уплатить государственную пошлину.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 333.18 НК РФ организации уплачивают государственную пошлину при обращении в арбитражный суд до подачи искового заявления. Пунктом 3 ст. 333.37 НК РФ установлено, что при подаче в арбитражный суд искового заявления имущественного характера общественные организации инвалидов освобождаются от уплаты государственной пошлины в случае, если цена иска не превышает 1 000 000 руб. В случае если цена иска превышает 1 000 000 руб., то пошлина уплачивается в сумме равной разнице суммы пошлины, подлежащей уплате при подаче иска, цена которого более 1 000 000 руб., и суммы пошлины, подлежащей уплате при цене иска, равной 1 000 000 руб.

Размеры государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, установлены ст. 333.21 НК РФ. В частности, согласно подп.1 п. 1 данной статьи:

- при цене иска от 500 001 руб. до 1 000 000 руб. пошлина составляет 11 500 руб. плюс 1% суммы, превышающей 500 000 руб.;
- при цене иска свыше 1 000 000 руб. пошлина составляет 16 500 руб. плюс 0,5% суммы, превышающей 1 000 000 руб.

Таким образом, размер пошлины, подлежащей уплате общественной организацией до подачи искового заявления в суд, составит 7500 руб. $[(16\,500 \text{ руб.} + 1\,500\,000 \text{ руб.} \times 0,5\%) - (11\,500 \text{ руб.} + 500\,000 \text{ руб.} \times 1\%)]$.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем отличие государственной пошлины от налога?
2. За какие действия взимается государственная пошлина?
3. Какие факторы влияют на размер пошлины?
4. Какая система льгот установлена при уплате государственной пошлины?
5. Каков порядок и сроки уплаты государственной пошлины?

ЗАДАНИЯ

1. Физическим лицом, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, принято решение о прекращении деятельности.
Определите размер государственной пошлины за государственную регистрацию при прекращении физическим лицом деятельности в качестве индивидуального предпринимателя.
2. Организация подала в арбитражный суд заявление о признании принятого по результатам выездной проверки решения налогового органа недействительным и о последующем возврате излишне взысканного налога на прибыль в сумме 3 000 000 руб.

Определите, в каком размере организации необходимо уплатить государственную пошлину при обращении в арбитражный суд.

3. Физические лица (сын и племянница) обратились в нотариальную контору за выдачей свидетельства о праве на наследство. Наследодатель в завещании определил размер имущества, переходящего сыну, в сумме 750 000 руб., племяннице — 150 000 руб.

Определите размер государственной пошлины, подлежащей уплате в бюджет наследниками.

НАЛОГИ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

4.1. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на доходы физических лиц занимает центральное место в системе налогов, взимаемых с физических лиц, но так было не всегда. Исторически первыми возникли имущественные налоги, например, поземельный, подомовой, которые представляли собой налоги на различные виды имущества и не затрагивали социальный статус налогоплательщика.

Значимость налога на доходы физических лиц в налоговой политике определяется не только его удельным весом в доходах бюджета, но и интересами почти половины населения страны или всей его трудоспособной части, а также рядом других экономических условий и общественных отношений. Он наиболее полно отвечает одному из классических принципов налогообложения — принципу справедливости: его уплачивает тот, кто имеет доход. Кроме того, источник уплаты налога и объект налогообложения совпадают, в отличие от имущественных налогов.

В настоящее время порядок его исчисления и уплаты определяется главой 23 НК РФ.

Плательщики налога:

- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
- физические лица, не являющиеся резидентами Российской Федерации, но получающие доходы от источников, расположенных на территории России (ст. 207 НК РФ).

Под физическими лицами понимаются граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства. Принадлежность к гражданству подтверждается паспортом гражданина РФ или иностранным паспортом. Лицом без гражданства признается лицо, не принадлежащее к гражданству России и не имеющее доказательств принадлежности к гражданству другого государства.

Для правильности исчисления налога на доходы физических лиц необходимо четко определить, кто признается резидентом Российской Федерации. К физическим лицам — налоговым резидентам Российской Федерации относятся лица, фактически находящиеся на территории страны не менее 183 дней в календарном году, независимо от гражданства. Законодательно определено, что течение срока фактического нахождения на территории России начинается на следующий день после календарной даты, являющейся днем прибытия на территорию России. А дата отъезда за пределы территории России включается в количество дней фактического нахождения на территории страны.

С 1 января 2007 г. налоговым резидентом признается физическое лицо, фактически находящееся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. При этом период не прерывается, если физическое лицо выехало за пределы РФ на срок не более 6 месяцев для лечения или обучения. Российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные за пределы РФ, должны признаваться резидентами независимо от фактического времени нахождения на территории Российской Федерации. Таким образом, в отличие от определения понятия «резидент», принятого в НК РФ до 1 января 2007 г., период в 12 месяцев может относиться к различным календарным годам.

Объектом налогообложения согласно ст. 209 НК РФ являются:

- для резидентов — доход, полученный от источников на территории и за пределами России;
- для лиц, не являющихся резидентами — доход, полученный только от источников на территории России.

К доходам от источников в России, в частности, относятся (п. 1 ст. 208 НК РФ):

- дивиденды и проценты, выплачиваемые российскими или иностранными организациями в связи с деятельностью их представительств в России;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая;
- доходы, полученные от использования авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты;
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств;

■ доходы от реализации недвижимого имущества, ценных бумаг, прав требования к российским или иностранным организациям (если ее деятельность осуществляется через постоянное представительство);

■ иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в Российской Федерации.

Как сказано выше, к группе «доходы от источников в России» относятся дивиденды, выплачиваемые налоговым агентом физическому лицу — резиденту Российской Федерации и физическому лицу, которое не признается резидентом Российской Федерации. Если источником дохода является российская организация, то она признается налоговым агентом и определяет сумму налога отдельно по каждому налогоплательщику с учетом законодательно установленных ставок.

Пример 4.1. Уставный фонд организации состоит из 1000 акций, из которых российской организации принадлежит 700 акций, иностранной организации — 50 акций, физическому лицу — резиденту Российской Федерации — 200 акций, физическому лицу — нерезиденту Российской Федерации — 50 акций. Общим собранием акционеров принято решение выплатить дивиденды в размере 1 рубль на 1 акцию. Общая сумма дивидендов, подлежащих распределению налоговым агентом среди акционеров, составила 1000 руб. ($1 \text{ руб.} \times 1000 \text{ акций}$).

1. Определим сумму дивидендов, подлежащих распределению среди акционеров, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации и сумму налога, удерживаемого налоговым агентом при их выплате.

Иностранной организации выдано 50 руб. ($1 \text{ руб.} \times 50 \text{ акций}$). Сумма налога, удерживаемого налоговым агентом по ставке 15% составит 8 руб. ($50 \text{ руб.} \times 15\%$).

Физическому лицу — нерезиденту Российской Федерации выдано 50 руб. ($1 \text{ руб.} \times 50 \text{ акций}$). Сумма налога, удерживаемая налоговым агентом по ставке 30%, составит 15 руб. ($50 \text{ руб.} \times 30\%$).

2. Сумма дивидендов, подлежащая распределению среди акционеров, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, составляет 900 руб. [$1 \text{ руб.} \times (700 \text{ акций} + 200 \text{ акций})$].

Российской организации выдано 700 руб. ($1 \text{ руб.} \times 700 \text{ акций}$). Сумма налога, удерживаемого налоговым агентом по ставке 9% согласно положениям п. 3 ст. 284 НК РФ, составит 63 руб. ($700 \text{ руб.} \times 9\%$);

Физическому лицу — резиденту Российской Федерации выдано 200 руб. ($1 \text{ руб.} \times 200 \text{ акций}$). Сумма налога, удерживаемая налоговым агентом по ставке 9%, составит 18 руб. ($200 \text{ руб.} \times 9\%$).

Налогоплательщики, получающие дивиденды от источников за пределами России, вправе уменьшить налог на сумму, исчисленную и уплаченную по местонахождению источника, если с этим иностран-

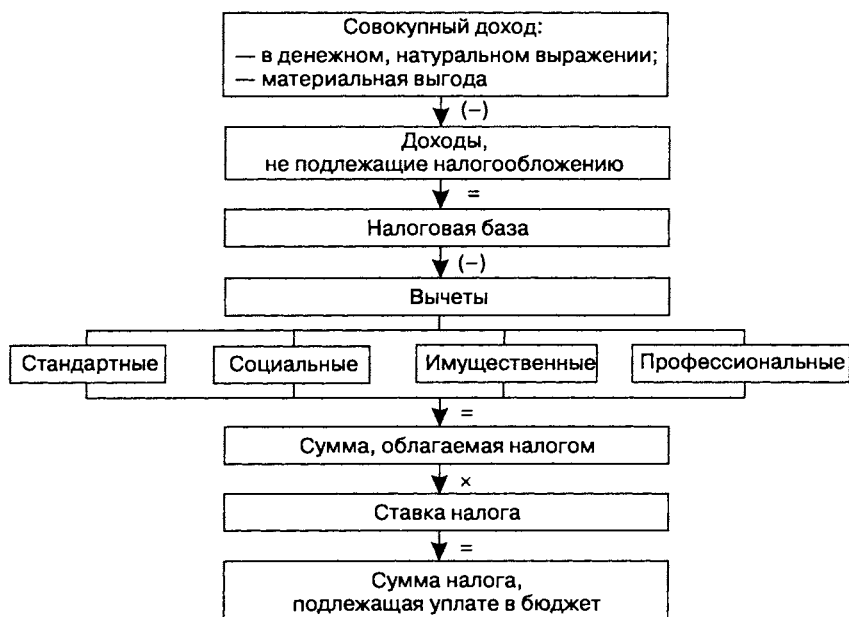


Рис 4.1. Схема расчета налога на доходы физических лиц

ным государством заключен международный договор об избежании двойного налогообложения.

При определении **налоговой базы** учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Порядок расчет налога на доходы физических лиц представлен на рис. 4.1.

Рассмотрим особенности определения налоговой базы при получении *доходов в натуральной форме*. К оплате труда в натуральной форме относится оплата всего или части труда продукцией собственного производства или приобретаемой организацией для этих целей, а также в виде выполняемых в интересах налогоплательщика работ и оказываемых услуг. В случае оплаты труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость выданной работнику продукции по рыночным ценам. В данном случае сумма налога на доходы физических лиц удерживается налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых работникам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты. Остальная часть налога будет удерживаться в последующие месяцы (ст. 211 НК РФ).

Пример 4.2. Работнику Васильеву А.П. начислено за январь 3000 руб. Ему же 20 января в счет оплаты труда выдано четыре изделия стоимостью по 800 руб. каждое. Налоговая база определяется в размере 3200 руб. (800 руб. $\times$ 4 шт.), т.е. вся сумма дохода получена в натуральной форме. Работник имеет право на стандартный вычет в размере 400 руб. Исчисленная сумма налога составляет 364 руб. $[(3200 \text{ руб.} - 400 \text{ руб.}) \times 13\%]$. Из-за отсутствия выплаты работнику денежных средств удержание исчисленной суммы налога не производится. Задолженность по налогу за налогоплательщиком составляет 364 руб.

За февраль работнику начислено 3000 руб. Доход с начала года определяется в размере 6200 руб. (3200 руб. + 3000 руб.). Сумма стандартного вычета равна 800 руб. (400 руб. $\times$ 2). Налоговая база с начала года составляет 5400 руб. (6200 руб. – 800 руб.). Исчисленная сумма налога с начала года определяется в размере 702 руб. (5400 руб. $\times$ 13%). Предприятие 7 марта получило в банке денежные средства на оплату труда и одновременно перечислило в бюджет налог, удержанный за январь и февраль, в сумме 702 руб. Работнику выплачено 2298 руб. (3000 руб. – 702 руб.). Удержанная сумма налога на доходы физических лиц не превысила 50% суммы выплат, т.е. 702 руб. меньше 1149 руб. (2298 руб. $\times$ 50%).

К доходам налогоплательщика, полученным в виде *материальной выгоды* относятся (ст. 212 НК РФ):

- материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику;

- материальная выгода от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами, полученными от организаций и индивидуальных предпринимателей;

- материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

Определение размера материальной выгоды, полученной налогоплательщиком от приобретения товаров, рассчитывается исходя из разницы цен по товарам, приобретенным взаимозависимыми лицами и реализованным сторонним покупателям. Например, строительная организация продала своим работникам квартиры по цене ниже цен реализации квартир с аналогичными характеристиками сторонним лицам. Организация и физические лица, состоящие с этой организацией в трудовых отношениях и приобретшие квартиры по льготным ценам, признаны взаимозависимыми лицами. В этом случае организация производит исчисление материальной выгоды, подлежащей налогообложению как превышение цены реализации идентичных квартир лицам, не являющимся взаимозависимыми, над ценами реализации квартир своим работникам. Расчет производится в отношении каждого из работников.

Расчет материальной выгоды, полученной в виде экономии на процентах в налоговом периоде проводится в следующем порядке.

1. Определяется сумма процентной платы за пользование заемными (кредитными) средствами исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования, установленной Центральным Банком России, по рублевым средствам (9% по заемным средствам, выраженным в иностранной валюте). Для этого используется формула

$$C1 = Z_c \times \Pi_{цб} \times Д : 365 \text{ или } 366 \text{ дней}, \quad (4.1)$$

где $C1$ — сумма процентной платы, исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования Центрального Банка России на дату выдачи средств;

Z_c — сумма заемных (кредитных) средств, находящихся в пользовании в течение соответствующего количества дней в налоговом периоде;

$\Pi_{цб}$ — сумма процентов в размере $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования на дату получения рублевых заемных средств;

$Д$ — количество дней нахождения заемных средств в пользовании налогоплательщика со дня выдачи займа (кредита) до дня уплаты процентов либо возврата суммы займа (кредита).

2. Из суммы процентной платы $C1$ вычитается сумма процентной платы, внесенной согласно условиям договора займа (кредита) — $C2$, причем сумма процентной платы рассчитывается с учетом порядка ее уплаты, предусмотренного соответствующим договором. Налоговая база определяется в размере полученной положительной разницы от произведенного вычитания (M_v):

$$C1 - C2 = M_v. \quad (4.2)$$

Пример 4.3. Работнику организации 8 июня был выдан заем в сумме 30 000 руб. на 3 месяца. Заем погашается равными долями, процентная плата в размере 6% годовых вносится ежемесячно одновременно с частичным погашением займа. Ставка рефинансирования на дату выдачи займа составляла 18%. Организация назначена в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика, т.е. удерживает налог на доходы физических лиц с материальной выгоды. В ином случае налогоплательщик был бы обязан по окончании налогового периода заполнить декларацию о доходах и на ее основании уплатить налог.

Расчет проводится в следующей последовательности:

1. 1 июля в погашение займа внесено 10 000 руб. и уплачены проценты в сумме 113 руб. [$30\,000 \text{ руб.} \times 6\% \times (23 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$].

Процентная плата исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования определяется в размере 255 руб. [$30\,000 \text{ руб.} \times 13,5\% \times (23 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$].

Сумма материальной выгоды исчисляется в размере 142 руб. ($255 \text{ руб.} - 113 \text{ руб.}$).

К данному виду дохода применяется ставка налога 35%. Сумма налога на доходы составляет 50 руб. Сумма налога удерживается при выплате работнику заработной платы и перечисляется в бюджет.

2. 5 августа в погашение займа внесено 10 000 руб. и уплачены проценты в сумме 115 руб. [$20\,000 \text{ руб.} \times 6\% \times (35 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$].

Процентная плата исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования определяется в размере 256 руб. [$20\,000 \text{ руб.} \times 13,5\% \times (35 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$].

Сумма материальной выгоды исчисляется в размере 141 руб. (256 руб. – 115 руб.).

Сумма налога на доходы составляет 49 руб. (141 руб. $\times$ 35%).

3. 10 сентября в погашение займа внесено 10 000 руб. и уплачены проценты в сумме 59 руб. [$10\,000 \text{ руб.} \times 6\% \times (36 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$].

Процентная плата исходя из $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования определяется в размере 133 руб. [$10\,000 \text{ руб.} \times 13,5\% \times (36 \text{ дн.} : 365 \text{ дн.})$].

Сумма материальной выгоды исчисляется в размере 74 руб. (133 руб. – 59 руб.).

Сумма налога на доходы составляет 26 руб. (74 руб. $\times$ 35%).

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от приобретения ценных бумаг налоговая база определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение. Исчисление и уплата налога происходит при покупке таких ценных бумаг. Если материальная выгода получена от приобретения ценных бумаг у других физических лиц в соответствии с гражданско-правовым договором, то исчисление и уплата налога производятся на основании налоговой декларации, подаваемой по месту жительства налогоплательщика в установленные законодательством сроки.

Налоговая база исчисляется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, облагаемых по ставке 13%, налоговая база определяется как сумма доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов. Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, то налоговая база принимается равной нулю.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, при определении налоговой базы вычеты не применяются.

Не подлежат налогообложению следующие виды доходов физических лиц:

■ государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности, а также иные выплаты и компенсации, выплачиваемые в соответствии с действующим законодательством (возмещение вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, бесплатное предоставление жилых помещений и коммунальных услуг, оплата стоимости или выдача полагающегося натурально-го довольствия и т.д.);

- государственные пенсии;
- вознаграждения донорам за сданную кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;
- суммы единовременной материальной помощи в связи со стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами, гуманитарной и благотворительной помощи, оказываемой зарегистрированными в установленном порядке благотворительными организациями;
- суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, кроме туристических, выплачиваемые работодателями за счет собственных средств, остающихся после налогообложения, и средств фонда социального страхования, если санаторно-курортные и оздоровительные учреждения находятся на территории Российской Федерации;
- суммы, уплаченные работодателями за лечение и медицинское обслуживание работников и членов их семей из средств, оставшихся после уплаты налога на прибыль;
- стипендии учащихся, аспирантов, студентов;
- доходы, полученные от продажи выращенной в личных подсобных хозяйствах, расположенных на территории Российской Федерации, продукции животноводства, растениеводства и т.д.;
- доходы, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений науки, культуры и т.д.;
- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей и паев. Этот вид доходов освобождается от налогообложения в случае, если даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом Российской Федерации. Данная норма введена в действие с 1 января 2006 г. в связи с отменой налога с имущества, переходящего в порядке наследства и дарения;
- доходы от подарков, призов, материальной помощи в связи с выходом на пенсию, любых выигрышей, если их стоимость не превышает 2000 руб. по каждому основанию (с 1 января 2007 г. — 4000 руб.);
- иные доходы в соответствии со статьей 217 НК РФ.

Также не подлежат налогообложению доходы следующих категорий иностранных граждан:

- глав и персонала представительств иностранного государства, имеющих дипломатический и консульский ранг, членов их семей;
- сотрудников международных организаций — в соответствии с уставами этих организаций.

Налоговая база уменьшается на стандартные, социальные, имущественные и профессиональные **налоговые вычеты**.

Вычеты — это суммы расходов гражданина, уменьшающие базу обложения. Среди них особое место занимает старейшая льгота в истории подоходного обложения, необходимость которой утверждали еще классики налоговой теории — необлагаемый минимум. Тот факт, что не весь полученный доход должен составлять базу налогообложения, уже не оспаривается, трудности вызывает определение величины этого необлагаемого дохода. Параметры минимума, равно как и других вычетов, зависят от уровня экономического развития страны и социальной политики, осуществляемой правительством.

Необлагаемый минимум бывает индивидуальным, т.е. характеризующим установленный государственный норматив расходов, предназначенный для удовлетворения необходимых текущих потребностей самого гражданина, а также семейным — на детей, и может предоставляться двумя способами:

- фиксированным — ежемесячный вычет из дохода гражданина, имеющего особый социальный статус, установленной государством нормативной величины (3000 руб. или 500 руб.) независимо от размера этого дохода;

- регрессивно-накопительным — ежемесячный вычет установленного норматива в зависимости от величины дохода гражданина (для всех работающих, для детей в зависимости от возраста).

Необлагаемый минимум предоставляется гражданам по заявлениям по месту их работы. Если налогоплательщик работает в нескольких местах, то право выбора места применения права на уменьшение налоговой базы предоставляется ему. Все остальные вычеты предоставляются только при подаче декларации о доходах.

Российским законодательством предусмотрены следующие группы вычетов: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты распространяются на следующие категории налогоплательщиков (ст. 218 НК РФ):

- 3000 руб. за каждый месяц — для лиц, получивших и перенесших заболевания, связанные с радиационным воздействием, инвалидов Великой Отечественной войны и из числа военнослужащих, получивших инвалидность вследствие заболеваний, полученных при защите Родины;

- 500 руб. за каждый месяц — для Героев Советского Союза и Российской Федерации; лиц, награжденных орденом Славы трех степеней; лиц, входивших во время Великой Отечественной войны в состав действующих армий; лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады; бывших узников концентрационных лагерей; инвалидов с детства и инвалидов I и II групп, а также для других категорий налогоплательщиков согласно перечню ст. 218 п. 2 НК РФ;

■ 400 руб. за каждый месяц — для остальных плательщиков (налоговый вычет действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб.);

■ 600 руб. за каждый месяц распространяется на каждого ребенка до 18 лет у налогоплательщиков, на обеспечении которых тот находится; на учащихся дневной формы обучения до 24 лет (налоговый вычет действует до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 40 000 руб.). Налоговый вычет предоставляется обоим родителям и удваивается, если ребенок является инвалидом. Вдовам (вдовцам) и одиноким родителям налоговый вычет также производится в двойном размере. В этом случае предоставление двукратного вычета прекращается с месяца, следующего за вступлением в брак, заключенный в органах загса.

Налогоплательщикам, имеющим право более чем на один стандартный вычет (кроме распространяющегося на детей), предоставляется максимальный из возможных. Этот вид вычетов применяется только для уменьшения доходов, облагаемых по ставке 13%.

Пример 4.4. Работнику, являющемуся инвалидом с детства, работодатель ежемесячно выплачивает 4500 руб. Работник имеет двоих детей: один ребенок в возрасте до 18 лет и один — студент вечерней формы обучения в возрасте 20 лет. Необходимо определить, какими вычетами имеет право пользоваться работник и в течение какого времени.

Стандартный вычет в размере 500 руб. предоставляется работнику с января по декабрь независимо от суммы дохода, как инвалиду с детства. Вычетом 400 руб. он не имеет право пользоваться, так как законодательством определено право пользования только одним из предоставляемых вычетов.

Стандартный вычет на ребенка в возрасте до 18 лет производится с января по август ($4500 \text{ руб.} \times 8 \text{ мес.} = 36\,000 \text{ руб.}$), с сентября он не предоставляется, поскольку доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года, в сентябре превысил 40 000 руб. ($4500 \text{ руб.} \times 9 \text{ мес.} = 40\,500 \text{ руб.}$). Стандартным вычетом на ребенка, которому исполнилось 20 лет, налогоплательщик не имеет право пользоваться, так как тот является студентом вечерней формы обучения, а законодательством установлено применение вычета только по отношению к студентам дневной формы обучения до достижения ими возраста 24 лет.

Социальные налоговые вычеты предоставляются (ст. 219 НК РФ):

■ в сумме доходов, перечисленных на благотворительные цели организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, финансируемым частично или полностью из бюджета, в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

■ в сумме, уплаченной за обучение налогоплательщика и его детей (дневная форма обучения), но не более 38 000 руб. (с 1 января 2007 г. — 50 000 руб.) за каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей (опекуна или попечителя);

■ в сумме, уплаченной за услуги по лечению налогоплательщика, его детей и родителей в соответствии с перечнем медицинских услуг и медикаментов (общая сумма вычета не может превышать 38 000 руб., с 1 января 2007 г. — 50 000 руб.). Указанный налоговый вычет предоставляется налогоплательщику, если оплата лечения и приобретенных медикаментов не была произведена организацией за счет средств работодателей.

Пример 4.5. В семье учатся отец и сын. Отец за свое заочное обучение заплатил за налоговый период 28 000 руб. Стоимость обучения 20-летнего сына в институте на очной основе составила за налогооблагаемый период 36 000 руб., оплата произведена обоими родителями в равных размерах по 18 000 руб. Образовательные учреждения имеют лицензии, подтверждающие их право на ведение образовательной деятельности.

Доход, полученный в налоговом периоде родителями и облагаемый налогом по ставке 13%, составил у отца 48 000 руб. (4000 руб. ежемесячно), у матери — 36 000 руб. (3000 руб. ежемесячно).

Стандартные налоговые вычеты отцу и матери предоставлялись в размере 400 руб. и 600 руб. Отцу вычеты предоставлялись в следующем порядке: 400 руб. в течение 5 месяцев (20 000 руб. : 4000 руб. = 5), 600 руб. в течение 10 месяцев (40 000 руб. : 4000 руб. = 10). Сумма вычетов составила 8000 руб. (400 руб. × 5 мес. + 600 руб. × 10 мес.). Матери вычеты предоставлялись в следующем порядке: 400 руб. в течение 6 месяцев (20 000 руб. : 3000 руб. = 6,7), 600 руб. в течение всего года (40 000 руб. : 3000 руб. = 13,3). Сумма вычетов составила 9600 руб. (400 руб. × 6 мес. + 600 руб. × 12 мес.).

На основании налоговых деклараций, заявлений и документов, подтверждающих произведенные расходы, отцу представлен социальный налоговый вычет, налогооблагаемая база дополнительно уменьшена на 40 000 руб. (48 000 руб. — 8000 руб.), в том числе 28 000 руб., уплаченные за свое обучение, и 12 000 руб. — за обучение сына. Возврату подлежит вся сумма налога, уплаченная отцом в отчетном году по месту его работы в размере 5200 руб. [(48 000 руб. — 8000 руб.) × 13%]. Превышение суммы расходов установленного размера вычета в сумме 6000 руб. (40 000 руб. — 28 000 руб. — 18 000 руб.) на следующий налоговый период не переходит.

Матери предоставлен социальный вычет, и налоговая база дополнительно уменьшена на 18 000 руб. Она составит 8400 руб. (36 000 руб. — 9600 руб. — 18 000 руб.). Возврату подлежит сумма налога в размере 2340 руб. (18 000 руб. × 13%).

Имущественные налоговые вычеты предоставляются (ст. 220 НК РФ):

■ в суммах, полученных от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, находившихся в собственности менее трех лет и стоимость которых не превышает 1 000 000 руб., а также иного имущества, находившегося в собственности менее 3 лет, стоимость которого не превышает 125 000 руб. (в остальных случаях налоговый вычет предоставляется в сумме, полученной от продажи);

■ в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома, квартиры или доли в них, в размере фактических расходов, но не более 1 000 000 руб. Расходы должны подтверждаться документально, и вычет предоставляется как с даты регистрации права собственности, так и на основании договора о приобретении квартиры в строящемся доме.

Имущественный вычет по приобретению жилья предоставляется налоговыми органами по окончании налогового периода на основании предъявленной декларации, письменного заявления налогоплательщика и оформленных в установленном порядке платежных документов. С 1 января 2005 г. вычет могут предоставлять работодатели в течение налогового периода при условии подтверждения налоговыми органами права налогоплательщика на имущественный вычет.

В случае получения налогоплательщиками, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, доходов от реализации (продажи) имущества, находившегося в их собственности, определение налоговой базы источником выплаты (покупателем) не производится. При выплате налоговыми агентами доходов от реализации имущества, находящегося в собственности налогоплательщиков-нерезидентов, производится удержание налога по ставке 30% со всей суммы выплачиваемого дохода.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются (ст. 221 НК РФ):

■ индивидуальным предпринимателям — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов;

■ налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера — в сумме расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ;

■ налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создание или исполнение произведений науки и культуры — в сумме фактически произведенных расходов.

Если эти расходы не могут быть документально подтверждены, они принимаются к вычету в следующих размерах (% к сумме начисленного дохода):

■ создание литературных произведений — 20;

■ создание художественно-графических произведений, фоторабот, архитектуры и дизайна — 30;

■ создание произведений скульптуры, оформительского, театрального искусства — 40;

■ создание аудиовизуальных произведений — 30;

■ создание музыкальных произведений — 40, 25 (согласно перечню);

■ исполнение произведений литературы и искусства — 20;

■ создание научных трудов и разработок — 20;

■ открытия, изобретения и создание промышленных образцов — 30.

Налоговые ставки устанавливаются в ст. 24 НК РФ:

■ 13% — в отношении всех видов доходов, кроме указанных ниже;

■ 30% — в отношении доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации;

■ 35% — в отношении доходов, полученных от выигрышей, стоимости любых призов, полученных на рекламных мероприятиях, страховых выплат по договорам добровольного страхования, суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств;

■ 9% — в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

Порядок исчисления налога определен положениями ст. 225 НК РФ. Сумма налога исчисляется как налоговая база, умноженная на соответствующую налоговую ставку. Исчисление сумм налога производится налоговыми агентами нарастающим итогом с начала налогового периода по окончании каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых установлена ставка 13%, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

Механизм уплаты налога изложен в п. 4 ст. 226 НК РФ. Удержание у плательщика начисленной суммы производится налоговыми агентами за счет любых денежных средств при их фактической выплате, причем удерживаемая сумма налога не должна превышать 50% суммы выплаты. Уплата налога за счет средств налогового агента не допускается. Окончательный расчет производят по годовым налоговым декларациям.

Отдельно остановимся на особенностях исчисления налога индивидуальными предпринимателями и в отношении некоторых видов дохода, что регламентировано в ст. 227 и 228 НК РФ соответственно.

Налогоплательщики, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, уплачивают рассчитанные налоговыми

органами на основании сумм предполагаемого дохода авансовые платежи в следующие сроки:

- за период с января по июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;

- за период с июля по сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;

- за период с октября по декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

Общая сумма налога уплачивается в соответствии с налоговой декларацией по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом, с учетом ранее уплаченных авансовых платежей.

Налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующие декларации, если имеют следующие виды доходов:

- суммы вознаграждений, полученные от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, на основании заключенных договоров гражданско-правового характера, включая договоры найма, аренды любого имущества;

- суммы, полученные от продажи имущества, принадлежащего им на праве собственности;

- доходы из источников, находящихся за пределами России;

- доходы, по которым не был удержан налог;

- выигрыши, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр.

Общая сумма налога уплачивается по месту жительства налогоплательщика в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Налогоплательщики, получившие доходы, при выплате которых налоговым агентом не была удержана сумма налога, уплачивают налог равными долями в два платежа: первый — не позднее 30 дней со дня вручения налогового уведомления об уплате налога, второй — не позднее 30 дней после первого срока уплаты.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каков порядок определения облагаемой базы?
2. В чем состоят особенности определения облагаемого дохода у нерезидентов Российской Федерации?
3. Какие вычеты применяются при определении облагаемого дохода?
4. Каков порядок применения социальных и имущественных вычетов при исчислении налога на доходы физических лиц?

5. Какая система льгот предусмотрена законодательством?
6. Какие особенности уплаты налога на доходы физических лиц индивидуальными предпринимателями установлены в действующем законодательстве?
7. Каковы порядок и сроки уплаты налога на доходы физических лиц?

ЗАДАНИЯ

1. Гражданин Зиновьев А.И. за работу на основании трудового договора от предприятия получил доход:
 - за январь — 5000 руб.;
 - за февраль — 6000 руб.;
 - за март — 5500 руб.;
 - за апрель — 5200 руб.;
 - за период с мая по декабрь — ежемесячно по 7000 руб.

Он имеет двух детей: одного в возрасте до 18 лет и другого в возрасте 24 года; второй из детей является студентом дневной формы обучения.

Зиновьевым А.И. в этом налоговом периоде приобретена квартира за 460 000 руб.

Определите сумму налога на доходы физических лиц за налоговый период и объясните порядок его исчисления и уплаты.

2. Гражданка Копылова Д.Ю. работает на предприятии на основании трудового договора с ежемесячным окладом в размере 5000 руб. и по совместительству, получая за это 1500 руб. в месяц. Она имеет двух детей в возрасте до 18 лет. Предприятие 1 марта выдало ей беспроцентную ссуду в размере 24 000 руб. сроком на 6 месяцев, которая должна быть погашена разовым платежом. Ставка рефинансирования составляет 18%.

Исчислите сумму налога на доходы физических лиц, которую организация должна удерживать ежемесячно в течение 6-ти месяцев.

3. Гражданин Марков Е.В., принимавший участие в работах по ликвидации последствий катастрофы на Чернобыльской АЭС, получает ежемесячно заработок в размере 6000 руб. и имеет двух детей в возрасте 12 и 20 лет, старший является студентом дневной формы обучения. В отчетном периоде Марковым Е.В. была приобретена в собственность квартира стоимостью 380 000 руб.

Исчислите налог на доходы физических лиц, который должен быть удержан за налоговый период, и объясните порядок его исчисления и уплаты.

4. Гражданин Сарычев Н.П. получает по месту основной работы оклад в сумме 5500 руб. В июне 50% оклада были им получены продукцией предприятия: 2000 шт. кирпича. Себестоимость 1000 шт.

кирпича равна 1500 руб., рыночная цена — 3000 руб. В августе он же выиграл по лотерейному билету 15 000 руб. В бухгалтерию представлены документы о наличии двух детей: один в возрасте до 18 лет и другой 22 лет. Старший имеет семью и проживает отдельно.

Исчислите налог на доходы физических лиц, который должен быть удержан с Сарычева Н.П. в течение налогового периода.

5. Гражданин Соколов В.И. с января по май получал по месту основной работы оклад в сумме 7000 руб., а с июня по декабрь 8500 руб. 1 февраля им получена ссуда в организации в размере 50 000 руб. на 6 месяцев из расчета 6% годовых, ставка рефинансирования — 18%. В июле Соколов В.И. заплатил за операцию жены 30 000 руб. Кроме того, он имеет на иждивении одного родственника. В сентябре предприятие оплатило ему две санаторно-курортные путевки на сумму 25 000 руб.

Исчислите налог на доходы физических лиц за налоговый период, объясните порядок его исчисления и уплаты.

4.2. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ИМУЩЕСТВА ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Налог на имущество физических лиц относится к числу местных налогов. Его введение обязательно на всей территории Российской Федерации. Данный налог взимается на основании Закона РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц» (далее — Закон о налогах на имущество физических лиц) и регламентируется нормами Инструкции МНС РФ от 2 ноября 1999 г. № 54 «По применению Закона Российской Федерации „О налогах на имущество физических лиц“» (далее — Инструкция от 2 ноября 1999 г.), разъясняющей порядок определения объекта обложения, исчисления и уплаты налога.

Круг **плательщиков** налогов на имущество физических лиц обозначен в ст. 1 Закона о налогах на имущество физических лиц. Такими являются граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства, имеющие на территории Российской Федерации в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения. Право собственности на различные виды имущества возникает чаще всего при совершении покупки, обмена, дарения, наследства, нового строительства. Удостоверенный соответствующей регистрацией факт владения имуществом, отнесенным к объекту обложения, причисляет физических лиц независимо от гражданства к плательщикам налога.

Если имущество находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, то налогоплательщиком признается каждый из собственников соразмерно своей доле в этом имуществе.

Если же объект обложения находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, то все они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. При этом налогоплательщиком может быть одно из этих лиц, определяемое по взаимному соглашению.

Объектом налогообложения является находящееся в собственности физических лиц следующее имущество: жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения (ст. 2 Закона о налогах на имущество физических лиц).

Налоговая база для исчисления налога равна суммарной инвентаризационной стоимости объекта, определяемой органами технической инвентаризации (в случае, если это не было сделано, налог исчисляется от стоимости имущества, применяющейся для расчета сумм по государственному обязательному страхованию).

Инвентаризационная стоимость рассчитывается как восстановительная стоимость объекта с учетом износа и динамики роста цен на строительную продукцию, работы и услуги.

Суммарная инвентаризационная стоимость — это сумма инвентаризационных стоимостей строений, помещений и сооружений, признаваемых объектами налогообложения и расположенных на территории представительного органа местного самоуправления, устанавливающего ставки по данному налогу (п. 3 Инструкции от 2 ноября 1999 г.).

Ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами органов местного самоуправления (но в пределах, определенных федеральным законодательством) дифференцированно в зависимости от величины налоговой базы и других критериев, например, от того, жилое это помещение или нежилое, используется для хозяйственных нужд или коммерческих, кирпичные, блочные или из дерева строения, помещения и сооружения и т.п.

Федеральным законодательством установлена прогрессивная шкала ставок по налогу на имущество физических лиц (табл. 4.1).

Таблица 4.1

**Шкала ставок налога на имущество
по федеральному законодательству**

Стоимость имущества, руб	Ставка налога, %
До 300 000	до 0,1
От 300 000 до 500 000	от 0,1 до 0,3
Свыше 500 000	от 0,3 до 2

В статье 4 Закона о налогах на имущество физических лиц предусмотрен ряд **льгот**. От уплаты налога освобождаются:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, лица, награжденные орденом Славы всех трех степеней;

- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;

- участники гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР;

- лица вольнонаемного состава вооруженных сил, участвовавшие в боевых действиях;

- граждане, подвергшиеся воздействию радиации вследствие техногенных катастроф;

- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями и имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;

- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;

- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца;

- пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации.

Представительные органы местного самоуправления имеют право устанавливать дополнительные льготы по налогам на имущество физических лиц для отдельных категорий налогоплательщиков.

В случае возникновения в течение года у плательщиков права на льготы по налогу на имущество они освобождаются от налога начиная с того месяца, в котором возникло право на льготу. Для получения льгот имеющие на них право физические лица самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы по месту жительства.

При утрате в течение года права на льготу исчисление указанных налогов производится начиная с месяца, следующего за утратой этого права.

Порядок исчисления и уплаты налога на имущество физических лиц определен в ст. 5 Закона о налогах на имущество физических лиц и подробно рассмотрен в п. 9—11 Инструкции от 2 ноября 1999 г.

Налог исчисляется налоговым органом по местонахождению объектов налогообложения. В случае когда физическое лицо не проживает по местонахождению облагаемого имущества, налоговое уведомление на уплату исчисленного налога направляется налогоплательщику по адресу его места жительства.

Налог исчисляется на основании данных об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

Если у налогоплательщика в собственности имеется несколько объектов налогообложения и они находятся на территории одного представительного органа местного самоуправления, который установил по всем объектам единую ставку налога, то налог исчисляется с суммарной инвентаризационной стоимости всех этих объектов. Если установлены различные ставки налога в зависимости от типа использования имущества (жилого или нежилого назначения, используемое для личных или коммерческих целей и т.п.) или иных критериев, то налог исчисляется с суммарной инвентаризационной стоимости каждого типа объектов.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы технической инвентаризации, осуществляющие оценку строений, помещений и сооружений, обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов на имущество физических лиц по состоянию на 1 января.

Органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества, являющегося объектом налогообложения, обязаны сообщать о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе и их владельцах в налоговые органы по месту своего нахождения в течение 10 дней после регистрации имущества.

В соответствии с законодательством члены жилищного, жилищно-строительного, дачного, гаражного или иного потребительского кооператива, другие лица, имеющие право на паенакопления, полностью внесшие свой паевой взнос за квартиру, дачу, гараж, иное помещение, предоставленное кооперативом, приобретают право собственности на указанное имущество.

Физическое лицо уплачивает налог на строения, помещения и сооружения с месяца, в котором был полностью внесен паевой взнос, а по новым строениям, помещениям и сооружениям — с начала года, следующего за их возведением и сдачей в эксплуатацию.

Пример 4.6.

1. Физическое лицо является членом жилищно-строительного кооператива. Дом не достроен, паевой взнос за квартиру физическим лицом выплачен полностью. Налог со строений будет исчисляться со следующего года после принятия дома в эксплуатацию.

2. Физическое лицо является членом гаражно-строительного кооператива. Гаражный бокс построен, сдан в эксплуатацию, пай гражданином выплачен полностью, но он по каким-то причинам не занимает га-

раз. Налог будет исчисляться со следующего года после принятия ГСК в эксплуатацию.

3. Физическое лицо является членом жилищно-строительного кооператива. Дом был сдан в эксплуатацию в 2000 г., пай гражданин полностью выплатил в июне 2003 г. В таком случае налог будет исчисляться с июня 2003 г.

При переходе права собственности в течение года от одного гражданина-налогоплательщика к другому (купля-продажа, мена, дарение) налог исчисляется и предъявляется к уплате первоначальному владельцу с 1 января текущего года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности, а каждому новому собственнику с момента вступления в право собственности до момента отчуждения. Налог уплачивается независимо от того, эксплуатируется имущество или нет.

За вновь возведенные гражданами строения, помещения и сооружения налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением.

Установленный в ст. 5 Закона о налогах на имущество физических лиц **порядок уплаты** налога предусматривает, что налоговые органы вручают платежные извещения на уплату гражданам по месту их жительства не позднее 1 августа. Перечисление средств производится равными долями в два срока — не позднее 15 сентября и 15 ноября. По желанию плательщика налог может быть уплачен в полной сумме по первому сроку уплаты, т.е. не позднее 15 сентября.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что является объектом обложения в отношении налога на имущество физических лиц?
2. Как определяется налоговая база по налогу на имущество физических лиц?
3. Какие существуют ставки налога на имущество физических лиц?
4. Каким категориям плательщиков законодательно предоставлены льготы?

ЗАДАНИЯ

1. Определите сумму налога на имущество, если его инвентарная стоимость составляет: квартиры — 150 000 руб., гаража — 30 000 руб., дачи — 60 000 руб. Рыночная стоимость квартиры — 340 000 руб.
2. Гражданин России, пенсионер, имеет в собственности квартиру стоимостью 220 000 руб., автомобиль ВАЗ-М с двигателем мощностью 85 л.с. В марте ему перешло в порядке дарения имущество

от лица, не связанного с ним родственными отношениями, в сумме 85 000 руб.

Исчислите налоги с имущества, которые он должен уплатить.

3. Гражданин вступил в долевое строительство жилья в январе 2003 г., дом сдан в эксплуатацию в феврале 2005 г. Стоимость квартиры (720 000 руб.) полностью выплачена в мае 2005 г. Инвентарная стоимость квартиры — 120 000 руб.

Исчислите налог на имущество.

4. Определите налоги на имущество, которые следует уплатить жене и мужу, если квартира инвентарной стоимостью 220 000 руб. находится в общей совместной собственности, а автомобиль с мощностью двигателя 105 л.с. зарегистрирован на мужа. Укажите, в какой срок должны быть уплачены налоги.

НАЛОГИ, ФОРМИРУЮЩИЕ ЦЕЛЕВЫЕ БЮДЖЕТНЫЕ И СОЦИАЛЬНЫЕ ВНЕБЮДЖЕТНЫЕ ФОНДЫ

5.1. ТРАНСПОРТНЫЙ НАЛОГ

Налоговые платежи по транспортному налогу формируют дорожные фонды, которые используются для финансирования строительства и эксплуатации сети дорог, расположенных на территории каждого субъекта Российской Федерации, и формирования федерального дорожного фонда. С 1 января 1992 г. дорожные фонды складывались из платежей по следующим налогам:

- на приобретение автотранспортных средств;
- на реализацию горюче-смазочных материалов;
- на пользователей автомобильных дорог;
- налог с владельцев транспортных средств.

По мере совершенствования налоговой системы отдельные виды налогов были упразднены: налог на приобретение транспортных средств, на реализацию горюче-смазочных материалов (ГСМ). С 1 января 2003 г. был отменен налог на пользователей автомобильных дорог, а вместо налога с владельцев транспортных средств и налога на имущество физических лиц в отношении водных и воздушных транспортных средств введен транспортный налог. Порядок его исчисления и уплаты регулируется положениями главы 28 НК РФ и законодательными актами субъектов Российской Федерации. Приказом МНС РФ от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177 утверждены Методические рекомендации по применению главы 28 «Транспортный налог» части второй Налогового кодекса Российской Федерации, которые носят разъяснительный характер.

Налогоплательщиками признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (ст. 357 НК РФ). Если до момента опубликования закона о транспортном налоге (т.е. до 1 августа 2002 г.) транспортное средство было пе-

■ другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателя — 200 руб. с единицы транспортного средства.

Порядок исчисления налога приведен в тексте ст. 362 НК РФ. Налогоплательщики-организации исчисляют налог самостоятельно. Сумма налога, подлежащая уплате физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений органов, осуществляющих регистрацию транспортных средств на территории Российской Федерации.

Сумма налога исчисляется по каждому транспортному средству как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Если транспортное средство зарегистрировано или снято с учета в течение налогового периода, то сумма налога исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом периоде. При этом месяц регистрации, а также месяц снятия транспортного средства с регистрации принимается за полный месяц. Например, легковой автомобиль зарегистрирован в ГИБДД 20 января 2004 г., а снят с регистрации в связи с продажей 5 декабря 2004 г. В этом случае налог будет исчисляться как за полный налоговый период, т. е. с учетом коэффициента равного 1.

Если в течение налогового периода изменялась мощность транспортного средства (например, замена двигателя), то налог исчисляется с учетом изменений и месяца такого изменения. Рассмотрим на примере порядок исчисления транспортного налога.

Пример 5.1. Транспортное средство имеет мощность 150 л.с. 5 мая 2004 г. налогоплательщиком был заменен и зарегистрирован двигатель. Мощность нового двигателя составила 180 л.с. Законом субъекта Российской Федерации установлена ставка транспортного налога для данной категории транспортного средства 50 рублей за 1 л.с. Сумма транспортного налога за 2004 г. в этом случае составит 8500 рублей ($[(150 \text{ л.с.} \times 4 \text{ мес.}) + (180 \text{ л.с.} \times 8 \text{ мес.})] : 12 \times 50 \text{ руб.}$).

По находящимся в розыске транспортным средствам при наличии подтверждающих факт угона документов налог не исчисляется. При возвращении собственности владельцу исчисление налога производится с учетом количества месяцев, в течение которых транспортное средство находилось во владении налогоплательщика.

Уплата налога регулируется ст. 363 НК РФ. Она производится по местонахождению транспортных средств в порядке и сроки, установленные региональным законодательством.

редано владельцем другому лицу на основании доверенности на право владения и распоряжения, то плательщиком является лицо, указанное в доверенности.

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, автобусы, мотороллеры и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, водные и воздушные транспортные средства, кроме указанных в п. 2 ст. 358 НК РФ.

Налоговая база определяется (п. 1 ст. 359 НК РФ):

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели — как мощность двигателя в лошадиных силах;

- в отношении воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя — как определяемая по паспорту статистическая тяга на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы;

- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость — как валовая вместимость в регистровых тоннах;

- в отношении иных водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговым периодом согласно ст. 360 НК РФ признается календарный год. Для плательщиков — юридических лиц установлены отчетные периоды — I, II и III кварталы.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, одну регистровую тонну или единицу транспортного средства. Налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов Российской Федерации не более чем в 5 раз по сравнению со ставками, установленными федеральным законодательством и приведенными в ст. 361 НК РФ. В качестве примера приведем некоторые из указанных в Налоговом кодексе ставок:

- автомобиль легковой с мощностью двигателя до 100 л.с. — 5 руб. с каждой лошадиной силы;

- грузовые автомобили с мощностью двигателя до 100 л.с. — 5 руб. с каждой лошадиной силы;

- снегоходы, мотосани с мощностью двигателя до 50 л.с. — 5 руб. с каждой лошадиной силы;

- несамоходные суда — 20 руб. с каждой регистровой тонны валовой вместимости;

- самолеты, вертолеты и иные воздушные суда — 25 руб. с каждой лошадиной силы;

Организации представляют в налоговый орган по местонахождению транспортных средств налоговую декларацию. Налогоплательщику, являющемуся физическим лицом, налоговое уведомление о подлежащей уплате сумме налога вручается налоговым органом не позднее 1 июня года текущего налогового периода. С 1 января 2006 г. срок предоставления уведомления физическим лицам на уплату транспортного налога устанавливается законодательными актами субъектов Российской Федерации, что позволяет учитывать количество налогоплательщиков и другие особенности регионов. Если физическое лицо отнесено законом субъекта Российской Федерации о транспортном налоге к льготной категории плательщиков, то необходимо представить в налоговые органы документы, подтверждающие право на льготу по данному налогу.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Кто является плательщиком транспортного налога?
2. Каков принцип исчисления транспортного налога?
3. Каков порядок уплаты налога организациями?
4. Каков порядок уплаты налога физическими лицами?

ЗАДАНИЯ

1. Организация занимается грузоперевозками. На балансе стоят следующие автомобили

Марка	Мощность двигателя, л.с.	Количество, шт.
МАЗ-5335	180	3
КРАЗ-255	240	4
ГАЗ-6611	120	2
ЗИЛ-133	210	3
КАМАЗ-5320	210	5

20 августа приобретен легковой автомобиль с мощностью двигателя 105 л.с. С 1 сентября организация передала в аренду два автомобиля: КРАЗ-255 и ЗИЛ-133.

Рассчитайте авансовые платежи за отчетные периоды и сумму налога, которую должна уплатить организация за налоговый период исходя из установленных федеральным законодательством ставок налога. Составьте налоговую декларацию.

2. Юридическое лицо занимается оптовой торговлей. На балансе у нее стоят два легковых автомобиля (мощность двигателя 95 л.с. и 105 л.с.) и один грузовой автомобиль (мощность двигателя 120 л.с.). В феврале эта организация взяла в аренду грузовой фургон с мощностью двигателя 150 л.с., который оформили в собственность в июле.

Рассчитайте налог, подлежащий уплате за налоговый период, исходя из ставок, установленных федеральным законодательством и законодательным актом субъекта Российской Федерации по месту вашего проживания. Сделайте анализ налоговых платежей.

3. На физическое лицо зарегистрировано два легковых автомобиля с мощностью двигателя 105 л.с. и 120 л.с. В июне 2003 г. автомобиль с мощностью двигателя 105 л.с. передан по доверенности на право владения другому физическому лицу.

Рассчитайте налог, который должен уплатить владелец автомобилей.

4. Организация занимается строительной деятельностью. На ее балансе находятся следующие автомобили

Марка	Мощность двигателя, л.с.	Количество, шт.
МАЗ-5335	180	8
УРАЛ-6611	250	2
ЗИЛ-133	210	5
КАМАЗ-5320	210	6

В текущем налоговом периоде организация осуществляет строительство также и в другом субъекте Российской Федерации, в котором ставки транспортного налога установлены в 3 раза выше, чем федеральным законодательством. На строительных объектах работают следующие виды транспортных средств: КАМАЗ-5320 — два автомобиля, ЗИЛ-133 — два автомобиля, МАЗ-5335 — три автомобиля.

Рассчитайте налог, который должна уплатить организация за налоговый период. Заполните декларацию по транспортному налогу.

5.2. ЕДИНЫЙ СОЦИАЛЬНЫЙ НАЛОГ

Единый социальный налог (ЕСН), введенный в действие с 1 января 2001 г., призван мобилизовать средства для реализации конституционного права граждан Российской Федерации на государственное пенсионное и социальное обеспечение, а также на медицинскую помощь. Он заменяет собой совокупность действовавших ранее взносов в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, фонды обя-

зательного медицинского страхования и Государственный фонд занятости.

Введение ЕСН предусматривало:

- единую налоговую базу для определения налога, суммы которого подлежат зачислению в соответствующие социальные внебюджетные фонды;

- сохранение государственных внебюджетных социальных фондов (платежи в фонд занятости отменены, деятельность фонда финансируется из федерального бюджета);

- снижение платежей, перечисляемых в фонды (тариф снизился с 38,5 до 35,6% от налоговой базы) с применением регрессивной шкалы налогообложения.

В настоящее время порядок исчисления и уплаты ЕСН регулируется положениями главы 24 НК РФ.

Плательщики ЕСН подразделяются на две категории (ст. 235 НК РФ):

- лица, производящие выплаты физическим лицам:
 - организации,
 - индивидуальные предприниматели,
 - физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями;

- индивидуальные предприниматели, адвокаты.

Члены крестьянского (фермерского) хозяйства приравниваются к индивидуальным предпринимателям. Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, то он признается отдельным плательщиком по каждому основанию. Например, индивидуальный предприниматель для выполнения работ привлек физических лиц по трудовому договору. Он должен будет уплатить налог с выплат и вознаграждений, начисленных им наемным работникам, а также с собственных доходов, полученных от предпринимательской деятельности.

Для плательщиков первой категории — организаций и индивидуальных предпринимателей, производящих выплаты физическим лицам, — **объектом налогообложения** признаются выплаты и иные вознаграждения, начисленные в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг, а также по авторским договорам.

Для плательщиков, относящихся ко второй категории, объектом налогообложения признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов.

Не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров о переходе права соб-

ственности или имущественных прав, а также договоров, связанных с передачей имущества во временное пользование. Законодательством также предусмотрено, что не признаются объектом налогообложения выплаты и вознаграждения, произведенные в пользу физических лиц организациями, если такие выплаты не относятся к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль, а у индивидуальных предпринимателей — не уменьшают налоговую базу по налогу на доходы физических лиц (п. 3 ст. 236 НК РФ). Рассмотрим примеры подобных выплат: суммы начисленных дивидендов, стоимость безвозмездно переданного имущества, премии, выплачиваемые работникам за счет средств специального назначения, суммы материальной помощи, предоставленной для улучшения жилищных условий и иных социальных потребностей, единовременные пособия, начисленные уходящим на пенсию ветеранам труда, оплата проезда к месту работы и обратно и т.д. Если трудовым договором будет предусмотрен определенный перечень выплат в пользу работников организации, то они будут входить в расходы при налогообложении прибыли и, следовательно, будут являться объектом налогообложения при исчислении ЕСН.

Согласно ст. 237 НК РФ **налоговая база** плательщиков первой группы определяется как сумма указанных выше выплат и вознаграждений, начисленных за налоговый период. При этом учитываются любые доходы, в какой бы форме — денежной или натуральной — они не были начислены. Например, полная или частичная оплата товаров (работ, услуг), предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования. Так, если работодатель производит оплату стоимости путевки за работника, то ее стоимость подлежит налогообложению. Необходимо также учитывать, что выплаты, произведенные в натуральной форме в виде товаров, пересчитываются при расчете налоговой базы исходя из рыночных цен этих товаров на день их выплаты. Например, работнику произведены выплаты в виде строительных материалов — кирпич в количестве 2000 штук. Определяется рыночная цена товара — 2500 руб. за 1000 штук. Облагаемая база составит 5000 руб. ($2500 \text{ руб.} \times 2$).

Лица, производящие выплаты физическим лицам, определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом.

Для налогоплательщиков, относящихся ко второй категории, налоговая база равна сумме доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период от предпринимательской либо профес-

сиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. Состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения доходов индивидуальных предпринимателей, определяется в порядке, аналогичном порядку признания расходов, установленного при исчислении налога на прибыль. При невозможности установления этих расходов на основании документов они определяются расчетным путем исходя из нормативных затрат в процентах к сумме начисленного дохода (ст. 221 НК РФ). Например, при создании литературных произведений норматив затрат равен 20%, музыкальных — 40%, видео-, теле- и кинофильмов — 30%.

В налогооблагаемую базу не включаются (ст. 238 НК РФ):

- все виды установленных законодательством компенсационных выплат;

- все виды государственных пособий, которые регламентированы актами федерального законодательства, законодательными актами субъектов Российской Федерации либо решениями представительных органов местного самоуправления. Пособия в Российской Федерации являются одной из форм социальной помощи и определяются как регулярные или единовременные выплаты из средств социального страхования или средств бюджетов всех уровней. К государственным пособиям относятся выплаты за счет средств государственных социальных внебюджетных фондов и ассигнований в эти фонды из федерального бюджета, например, трудовые пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста полутора лет, пособие по безработице;

- единовременная материальная помощь, оказанная в связи со стихийными бедствиями или другими чрезвычайными обстоятельствами в целях возмещения материального ущерба, причиненного физическим лицам, а также лицам, пострадавшим от террористических актов;

- единовременная материальная помощь членам семьи умершего работника;

- суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность, которая избирается посредством прямых выборов по всем уровням власти;

- стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком, лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях;

■ стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;

■ стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников;

■ иные виды выплат в соответствии с установленным законодательством перечнем.

От уплаты налога **освобождаются** (ст. 239 НК РФ):

■ организации — с сумм выплат и иных вознаграждений, не превышающих 100 000 руб. на каждого работника, являющегося инвалидом I, II или III группы. Правомерность использования этой льготы подтверждается при представлении в составе расчета по авансовым платежам и налоговой декларации по ЕСН списка работающих инвалидов;

■ каждый работник общественных организаций инвалидов, организаций, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, учреждений, созданных для проведения культурно-оздоровительных мероприятий и иной помощи инвалидам, если выплаты не превышают 100 000 руб.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетными — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (ст. 240 НК РФ).

Ставки налога определены законодательством (ст. 241 НК РФ) и зависят от категории плательщика и величины выплат с начала года на каждого работника. На данный момент применяются шесть видов регрессивных шкал ЕСН.

Рассмотрим на примерах, как зависит величина ставки налога от категории плательщика. При выплате на каждого работника до 280 000 руб. ставки налога составляют:

■ для работодателей-организаций (за исключением занятых в производстве сельскохозяйственной продукции), индивидуальных предпринимателей и физических лиц, производящих выплаты наемным работникам — 26% (в том числе в федеральный бюджет — 20%, в ФСС РФ — 3,2%, в ФОМС — 2,8%);

■ для работодателей-организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых (семейных) общин малочисленных народов Севера и крестьянских (фермерских) хозяйств, производящих выплаты наемным работникам — 20% (в том числе в федеральный бюджет — 15,8%, в ФСС РФ — 1,9%, в ФОМС — 2,3%);

■ для налогоплательщиков, не являющихся работодателями, но осуществляющих предпринимательскую деятельность (за исключением адвокатов, оказывающих в соответствии с действующим законодательством бесплатные услуги физическим лицам) — 10,0% (в том числе в федеральный бюджет — 7,3%, в ФОМС — 2,7%);

■ для адвокатов, оказывающих бесплатную юридическую помощь — 8,0% (в том числе в федеральный бюджет — 5,3%, в ФОМС — 2,7%).

До 1 января 2005 г. при применении регрессивной шкалы действовало условие регрессии: на момент уплаты авансовых платежей по ЕСН накопленная с начала года величина налоговой базы в среднем на одного работника должна составлять не менее 2500 руб., умноженных на количество месяцев, истекших в текущем налоговом периоде. Отмена этого условия дает возможность налогоплательщикам более эффективно использовать регрессивную шкалу налогообложения и должно способствовать выведению доходов высокооплачиваемых работников из теневой экономики.

С 1 января 2006 г. введена особая шкала для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории этой зоны. Ими уплата ЕСН будет производиться только в федеральный бюджет по следующим ставкам:

■ до 280 000 руб. — 14%;

■ от 280 001 руб. до 600 000 руб. — 39 200 рублей + 5,6% от суммы, превышающей 280 000 руб.;

■ свыше 600 000 руб. — 57 120 руб. + 2% от суммы, превышающей 600 000 руб.

Порядок исчисления и уплаты налога регламентированы положениями ст. 243—245 НК РФ. Сумма налога исчисляется налогоплательщиком по каждому работнику отдельно и определяется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки (отдельно в отношении каждого фонда).

С 1 января 2003 г. отменены особенности налогообложения единым социальным налогом выплат, производимых в пользу иностранных граждан, т.е. налогообложение данной категории граждан должно производиться в общеустановленном порядке. Это связано с введением в действие Трудового кодекса Российской Федерации, согласно которому законы и иные нормативные правовые акты, содержащие нормы трудового права, распространяются на всех работников, заключивших трудовой договор с работодателем. Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России, вне зависимости от того,

начисляются ли выплаты в пользу иностранных или российских граждан, за границей или на территории России, обязаны уплачивать ЕСН. Обязанность по уплате налога исполняется в рублях, однако иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте. В случае если выплата заработной платы сотруднику — иностранному гражданину производится в иностранной валюте, а уплата налога производится в рублях, то следует использовать курс данной валюты на день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица.

Пример 5.2. Определите налогооблагаемую базу и сумму единого социального налога, если в пользу физического лица за месяц были произведены следующие выплаты:

- начислена сдельная заработная плата — 5700 руб.;
- надбавка за сверхурочную работу — 800 руб.;
- пособие по временной нетрудоспособности — 1250 руб.;
- компенсация командировочных расходов — 1200 руб.,
в том числе суточные сверх норм — 500 руб.;
- материальная помощь — 1500 руб.;
- предприятием оплачены обеды в заводской столовой в сумме

400 руб.

Из доходов физического лица не подлежат налогообложению:

- пособие по временной нетрудоспособности — 1250 руб.;
- командировочные и суточные в пределах норм — 700 руб.

(1200 руб. — 500 руб.).

Сумма единовременной материальной помощи не подлежит обложению, если она выплачена в возмещение вреда, ущерба от чрезвычайных обстоятельств, следовательно, по условиям задачи она включается в налогооблагаемую базу.

Общая сумма выплат в пользу работника составит 10 850 руб. (5700 руб. + 800 руб. + 1250 руб. + 1200 руб. + 1500 руб. + 400 руб.).

Из них подлежат обложению налогом 8900 руб. (10 850 руб. — 1250 руб. — 700 руб.).

ЕСН равен 2314 руб. (8900 руб. × 26%).

Сумма налога распределяется по фондам следующим образом:

Налоговая база на каждого отдель- ного работника нарастающим итогом	Федераль- ный бюджет	Фонд социаль- ного стра- хования	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			федераль- ный	террито- риальный	
До 280 000 руб.	20%	3,2%	0,8%	2%	26%
8 900 руб.	1 780 руб.	285 руб.	71 руб.	178 руб.	2 314 руб.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее перечисленных сумм. Уплачиваются авансовые платежи в срок не позднее 15-го числа следующего месяца.

По окончании отчетного периода налогоплательщик представляет в налоговые органы по месту постановки на учет расчет по ЕСН не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Налоговая декларация представляется не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Законодательством определены особенности уплаты авансовых платежей индивидуальными предпринимателями, не производящими выплат в пользу физических лиц (ст. 244 НК РФ). Платежи осуществляются в следующие сроки:

- за период с января по июнь — не позднее 15 июля текущего года в размере половины годовой суммы авансовых платежей;
- за период с июля по сентябрь — не позднее 15 октября текущего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей;
- за период с октября по декабрь — не позднее 15 января следующего года в размере $\frac{1}{4}$ годовой суммы авансовых платежей.

Расчет сумм авансовых платежей, подлежащих уплате предпринимателем на текущий налоговый период, производится налоговыми органами исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий период и ставок налога. По итогам налогового периода предприниматель самостоятельно исчисляет величину ЕСН исходя из всех полученных в налоговом периоде доходов с учетом расходов, связанных с их извлечением, и соответствующих ставок. По окончании налогового периода индивидуальный предприниматель представляет в налоговые органы декларацию, в которой отражается фактическая налоговая база по ЕСН и исчисленная сумма налога. Если сумма авансовых платежей превышает сумму исчисленного налога, то налогоплательщику будет произведен возврат излишне уплаченной суммы, а если сумма авансовых платежей ниже суммы исчисленного налога, то налогоплательщик обязан будет доплатить эту разницу.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Кто является плательщиком единого социального налога?
2. Какие выплаты не входят в облагаемую базу?
3. Перечислите льготы по социальному налогу.
4. Какой метод налогообложения применен при разработке шкал ставок ЕСН?
5. Каковы порядок применения ставок налога и сроки его уплаты?
6. В чем состоит особенность исчисления и уплаты налога иностранными гражданами?
7. Каковы особенности исчисления и уплаты ЕСН индивидуальными предпринимателями?

ЗАДАНИЯ

1. Исчислите сумму единого социального налога исходя из перечня доходов, выплаченных работнику организации:
 - сумма, начисленная по тарифной ставке — 180 000 руб.;
 - начисления стимулирующего характера — 15% основного заработка;
 - пособие по временной нетрудоспособности — 15 000 руб.;
 - начисления за работу в ночное время — 40 000 руб.;
 - расходы на оплату труда за время вынужденного простоя — 28 000 руб.;
 - пособие по уходу за больным ребенком — 25 000 руб.;
 - единовременное вознаграждение за выслугу лет — 55 000 руб.;
 - расходы на оплату отпуска — 25 000 руб.;
 - частично оплачена путевка в дом отдыха из фонда социального развития — 15 000 руб.;
 - ко дню рождения выплачена премия — 5000 руб.

Сумму налога распределите по социальным фондам.

2. В организации работает 16 человек, в том числе двое работников являются гражданами Украины. За 6 месяцев текущего года работникам всего начислено выплат 1 820 000 руб., в том числе компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении работника — 4500 руб., пособие по временной нетрудоспособности — 5200 руб., дивиденды за предыдущий год — 120 000 руб. Выплаты гражданам Украины составили 150 000 руб.

Двое работников являются инвалидами III группы. Выплаты им составили 210 000 руб., в том числе одному из них — 115 000 руб.

Исчислите сумму единого социального налога, подлежащую уплате организацией за отчетный период, при условии, что налоговая база каждого работника не превышает 120 000 руб.

3. В организации работает 50 человек, из них трое иностранные граждане. За 3 месяца налогового периода гражданам России начислено разного рода выплат в размере 2 350 000 руб., в том числе единовременные премии при уходе на пенсию — 15 000 руб., расходы, связанные с командировками в пределах норматива — 85 000 руб. Иностранцам выплаты были произведены как в денежном выражении — 92 000 руб., так и в натуральном выражении — по 200 кг сахара каждому работнику. Цена реализации сахара организацией — 12 руб. за 1 кг, рыночная цена — 15,5 руб. за 1 кг.

Исчислите сумму единого социального налога за отчетный период при условии, что налоговая база каждого работника не превышает 180 000 руб.

4. В организации работают семь человек:

1-й является внешним совместителем, который с января по март отработал все рабочие дни при пятидневной рабочей неделе по 4 ч в день;

2-й выполняет работы по авторскому договору (договор заключен с 3 января по 30 апреля);

3, 4 и 5-й работают по договорам гражданско-правового характера (договоры заключены с 3 января по 30 апреля);

6-й и 7-й состоят в штате предприятия, при этом 6-й с января по март отработал все рабочие дни при пятидневной рабочей неделе, а в апреле не работал, так как обучается в образовательном учреждении и находится в дополнительном отпуске без сохранения заработной платы, а 7-й с января по март отработал все рабочие дни при пятидневной рабочей неделе.

В таблице представлены выплаты в пользу работников.

(руб.)

Начислено выплат	Совмес- титель	По автор- скому договору	По гражданско- правовым договорам			По трудовым договорам	
	1-й работ- ник	2-й работ- ник	3-й работ- ник	4-й работ- ник	5-й работ- ник	6-й работ- ник	7-й работ- ник
Январь	2 500	3 000	3 000	5 000	5 000	3 000	2 000
Февраль	2 500	3 000	3 000	5 000	5 000	3 000	2 000
Март	3 000	3 000	3 000	6 000	6 000	3 000	2 000
Апрель	2 000	2 000	2 000	5 000	5 000	—	2 000

Исчислите сумму единого социального налога, которую должна уплатить организация за период с января по апрель текущего года.

СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ**6.1. УПРОЩЕННАЯ СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

Упрощенная система налогообложения (УСН) была введена Законом РФ от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства». Целью ее создания было обеспечение более благоприятных экономических условий для деятельности организаций малого бизнеса. Ныне действующая система вступила в действие с 1 января 2003 г., когда наряду с уже существующей тенденцией снижения количества уплачиваемых налогов, был расширен круг плательщиков и введены принципиально новые положения по порядку исчисления налога. Правила определения размера и порядка уплаты единого налога регламентируются положениями главы 26.2 НК РФ.

Согласно положениям ст. 346.11 НК РФ упрощенная система налогообложения является специальным налоговым режимом. Она применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с иными системами налогообложения. Переход или возврат от одной системы к другой осуществляется на добровольной основе.

Применение упрощенной системы налогообложения организациями предусматривает их освобождение от уплаты налога на прибыль, налога на имущество организаций, единого социального налога и налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России).

Индивидуальный предприниматель, применяющий УСН, освобождается от уплаты налога на доходы физических лиц (по доходам, полученным от осуществления предпринимательской деятельности), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности), единого социального налога (в отношении доходов от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими

в пользу физических лиц) и налога на добавленную стоимость (за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России).

Иные налоги при применении УСН уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения. Также сохраняется обычный порядок уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Налогоплательщиками в рамках упрощенной системы налогообложения признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН и применяющие ее в порядке, установленном действующим законодательством.

Переход на упрощенную систему налогообложения может быть осуществлен при следующих условиях:

- по итогам 9 месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе, доход от реализации не должен превышать 15 000 000 руб. (без НДС). Величина предельного размера доходов организации подлежит индексации на коэффициент-дефлятор, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год, а также на те коэффициенты-дефляторы, которые применялись ранее. Для индивидуальных предпринимателей ограничение по доходам не установлено (п. 2 ст. 346.12 НК РФ);

- в уставном капитале доля других организаций составляет не более 25%. Данное ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, и на некоммерческие организации (подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);

- средняя численность работников за налоговый период не превышает 100 человек (подп. 15 п. 3 ст. 346.12 НК РФ);

- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, находящихся в собственности организации не превышает 100 000 000 руб. (подп. 16 п. 3 ст. 346.12 НК РФ). Остаточная стоимость имущества определяется на 1-е число месяца, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на применение упрощенной системы налогообложения.

Ограничения по применению упрощенной системы установлены и на определенные виды деятельности. Не вправе ее применять (п. 3 ст. 346.12 НК РФ):

- организации, имеющие филиалы и (или) представительства;
- иностранные организации, имеющие филиалы и иные обособленные подразделения на территории Российской Федерации;
- банки и страховщики;

- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- бюджетные учреждения;
- ломбарды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

- организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

- занимающиеся производством подакцизной продукцией, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных);

- частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

- организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

Заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения подается в налоговый орган по месту нахождения организации (индивидуального предпринимателя) в период с 1 октября по 30 ноября года, предшествующего году, с начала которого налогоплательщики переходят на эту систему. В течение налогового периода они не вправе перейти на иной режим налогообложения, если не нарушены ограничивающие условия (п. 1, 3 ст. 346.13 НК РФ).

Если по итогам налогового (отчетного) периода доход превысил 20 000 000 руб. и (или) допущено несоответствие ограничивающим условиям, то налогоплательщик утрачивает право на применение УСН с начала того квартала, в котором было допущено превышение дохода или несоответствие другим требованиям, и обязан сообщить в налоговый орган о переходе на иной режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода (п. 4, 5 ст. 346.13 НК РФ).

Объектом налогообложения признаются доходы или доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. Объект налогообложения не может меняться в течение трех лет с начала применения УСН (ст. 346.14 НК РФ).

Доходы и расходы признаются по методу оплаты в соответствии с положениями главы 25 НК РФ. При этом учитывают следующие *доходы*:

- доходы от реализации, определяемые в соответствии со ст. 249 НК РФ;

■ внереализационные доходы, определяемые в соответствии со ст. 250 НК РФ.

Если налогообложение произведено налоговым агентом, то в составе доходов не учитываются полученные дивиденды (ст. 346.14 НК РФ).

Датой получения доходов признается день поступления денежных средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав, а также погашения задолженности (оплаты) налогоплательщику иным способом (кассовый метод) (п. 1 ст. 346.17 НК РФ).

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты (п. 2 ст. 346.17 НК РФ). Перечень расходов, принимаемых в целях налогообложения, помещен в составе п. 1 ст. 346.16 НК РФ и имеет законченный характер. Если налогоплательщик произвел расходы (например, связанные со строительством производственных помещений), а их нет в указанном перечне, то при определении налогооблагаемой базы они учитываться не будут.

Расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов принимаются в порядке, установленном в п. 3 ст. 346.16 НК РФ. Так, основные средства, приобретенные в период применения упрощенной системы налогообложения, принимаются в расходы в момент ввода их в эксплуатацию при условии их фактической оплаты, а нематериальные активы — с момента их принятия на бухгалтерский учет. Каждая единица основного средства должна быть оплачена полностью, при частичной оплате — в целях налогообложения сумма оплаты на расходы не принимается. Если основные средства и нематериальные активы приобретены до перехода на УСН, то остаточная стоимость основных средств включается в расходы в зависимости от срока их полезного использования:

- до 3 лет — в течение 1-го года применения УСН;
- от 3 до 15 лет — в течение 1-го года засчитываются 50% стоимости, в течение 2-го года — 30% стоимости и 3-го года — 20% стоимости;
- свыше 15 лет — в течение 10 лет равными долями от стоимости основных средств.

При этом в налоговом периоде расходы принимаются по отчетным периодам равными долями.

Налоговая база по УСН определяется нарастающим итогом с начала налогового периода в зависимости от выбранного плательщиком объекта обложения: денежное выражение доходов или доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы, выражен-

ные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации и учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях; доходы, полученные в натуральной форме, учитываются по рыночным ценам (ст. 346.18 НК РФ).

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными — I квартал, полугодие, 9 месяцев (ст. 346.19 НК РФ).

В статье 346.20 НК РФ установлены два вида **ставок**, применяющихся при определении размера уплачиваемого в связи с применением УСН налога: 6% от доходов и 15% от доходов, уменьшенных на величину расходов.

Порядок исчисления и уплаты налога по УСН определены в ст. 346.21 НК РФ. Налог исчисляется как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки. Налогоплательщики, которые применяют в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по окончании налогового периода должны исчислить минимальный налог в размере 1% от доходов и сравнить его величину с суммой налога, исчисленной в установленном порядке. Если исчисленная в общем порядке сумма налога по итогам налогового периода меньше минимального налога или получены убытки (налоговая база отсутствует), то налогоплательщики отчисляют в бюджет сумму минимального налога. В этом случае они вправе в следующие налоговые периоды включить сумму разницы между уплаченной суммой минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке единого налога в расходы при исчислении налоговой базы за последующие налоговые периоды либо увеличить сумму полученных убытков, переносимых на будущие налоговые периоды.

Пример 6.1. По итогам 2004 г. налогоплательщиком получены доходы в сумме 550 000 руб. и понесены расходы в сумме 540 000 руб.

Единый налог равен 1500 руб. $(550\,000 \text{ руб.} - 540\,000 \text{ руб.}) \times 15\%$.

Минимальный налог равен 5500 руб. $(550\,000 \text{ руб.} \times 1\%)$.

Учитывая, что сумма исчисленного в общем порядке единого налога оказалась меньше суммы исчисленного минимального налога, налогоплательщик осуществит уплату минимального налога в сумме 5500 руб. Разница между указанными суммами составляет 4000 руб. и подлежит включению в расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы по единому налогу за 2005 г.

Налогоплательщики также имеют право уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых применялась упрощенная система налогооб-

ложения в порядке, предусмотренном для общей системы налогообложения.

Пример 6.2. Налогоплательщиком по итогам 2003 г. получены доходы в сумме 900 000 руб., а расходы составили 1 100 000 руб., т.е. в налоговом периоде были получены убытки в сумме 200 000 руб.

Сумма подлежащего обязательной уплате минимального налога составляет 9000 руб. ($900\,000 \text{ руб.} \times 1\%$).

В связи с отсутствием налоговой базы для исчисления единого налога сумма разницы между исчисленной суммой минимального налога и суммой исчисленной в общем порядке единого налога составит 9000 руб. ($9000 \text{ руб.} - 0 \text{ руб.}$).

Всего за 2003 г. сумма полученного налогоплательщиком убытка составила 209 000 руб. ($200\,000 \text{ руб.} + 9000 \text{ руб.}$).

По итогам 2004 г. налогоплательщиком получены доходы в сумме 1 500 000 руб., а расходы составили 850 000 руб.

Налоговая база по единому налогу за 2004 г. равна 650 000 руб. ($1\,500\,000 \text{ руб.} - 850\,000 \text{ руб.}$).

Сумма минимального налога составляет 15 000 руб. ($1\,500\,000 \text{ руб.} \times 1\%$).

Единый налог от исчисленной налоговой базы — 97 500 руб. ($650\,000 \text{ руб.} \times 15\%$).

Учитывая, что сумма исчисленного в общем порядке единого налога превышает сумму исчисленного минимального налога, налогоплательщик осуществляет уплату единого налога.

Убыток, принимаемый к уменьшению налоговой базы за 2004 г., определяется как 195 000 руб. ($650\,000 \text{ руб.} \times 30\%$), что меньше суммы убытка за 2003 г. (209 000 руб.).

Сумма единого налога, подлежащего уплате за 2004 г., составляет 68 250 руб. [$(650\,000 \text{ руб.} - 195\,000 \text{ руб.}) \times 15\%$].

Оставшаяся часть неучтенного убытка в сумме 14 000 руб. ($209\,000 \text{ руб.} - 195\,000 \text{ руб.}$) будет учитываться налогоплательщиком при исчислении налоговой базы за 2005 г.

Налогоплательщики, которые применяют в качестве объекта налогообложения доходы, имеют право уменьшить сумму налога, исчисленного за налоговый (отчетный) период, на сумму фактически уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (в пределах исчисленных сумм) за этот же период, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% (п. 3 ст. 346.21 НК РФ).

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, действует общий

порядок ведения кассовых операций и представления статистической отчетности. Они обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога, на основании книги учета доходов и расходов (ст. 346.24 НК РФ).

Уплата единого налога производится не позднее срока подачи налоговых деклараций: по итогам года — 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, по итогам отчетного квартала — 25-го числа месяца, следующего за кварталом (п. 7 ст. 346.21 НК РФ).

С 1 января 2006 г. индивидуальные предприниматели, осуществляющие один из видов предпринимательской деятельности, перечисленных в статье 346.25.1 НК РФ, вправе перейти на упрощенную систему налогообложения на основе патента. Перечень насчитывает 58 видов предпринимательской деятельности и является закрытым. Среди включенных в этот список видов деятельности, в частности, находятся:

- пошив и ремонт одежды и других швейных изделий;
- изготовление и ремонт обуви (в том числе валяной);
- изготовление галантерейных изделий и бижутерии;
- изготовление, сборка, ремонт мебели и других столярных изделий;
- изготовление и ремонт металлоизделий, заточка режущих инструментов, заправка и ремонт зажигалок;
- изготовление изделий народных художественных промыслов;
- чистка обуви;
- фото-, кино- и видеоуслуги;
- ремонт и техническое обслуживание автомобилей;
- парикмахерские и косметические услуги;
- музыкальное обслуживание торжеств и обрядов, услуги тамады;
- машинописные работы;
- копировальные работы;
- сдача в аренду квартир и гаражей и т.д.

Одним из основных требований перехода на УСН на основе патента является отсутствие у индивидуального предпринимателя наемных работников, в том числе по договорам гражданско-правового характера.

Решение о возможности применения индивидуальными предпринимателями упрощенной системы налогообложения на основе патента принимается на уровне законодательных органов субъектов РФ. При этом конкретные перечни видов предпринимательской деятельности, включенные в региональные законы, не могут выходить за пределы, предусмотренные федеральным законодательством. В то же время

такие индивидуальные предприниматели имеют право применять по своему выбору упрощенную систему налогообложения в общеустановленном порядке.

Индивидуальному предпринимателю налоговым органом выдается патент на осуществление одного из видов предпринимательской деятельности на один из следующих периодов, начинающихся с первого числа квартала: квартал, полугодие, 9 месяцев, год. Выбор продолжительности периода предоставляется налогоплательщику. Заявление на получение патента подается не позднее чем за 1 месяц до начала применения индивидуальным предпринимателем упрощенной системы налогообложения на основе патента. Налоговый орган обязан в 10-дневный срок выдать патент или уведомить налогоплательщика об отказе в его выдаче.

Годовая стоимость патента определяется как соответствующая налоговой ставке (6%) процентная доля установленного по каждому виду предпринимательской деятельности потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода. В случае получения индивидуальным предпринимателем патента на более короткий срок (квартал, полугодие, 9 месяцев) стоимость патента подлежит пересчету в соответствии с продолжительностью того периода, на который был выдан патент. Размер потенциально возможного годового дохода устанавливается законами субъектов РФ по каждому из видов предпринимательской деятельности. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности индивидуальными предпринимателями на территории соответствующего региона.

В случае если вид предпринимательской деятельности попадает под систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, то размер потенциально возможного к получению индивидуальным предпринимателем годового дохода не может превышать установленную величину базовой доходности умноженную на 30. Например, при оказании парикмахерских услуг индивидуальным предпринимателем максимальный размер потенциально возможного годового дохода составит 225 000 руб. (7500 руб. $\times$ 30), а годовая стоимость патента не должна превышать 13 500 руб. (225 000 $\times$ 6%).

Индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения на основе патента, производят оплату $\frac{1}{3}$ его стоимости в срок не позднее 25 дней после начала осуществления предпринимательской деятельности. Оплата оставшейся части стоимости патента производится налогоплательщиком не позднее 25 дней со дня окончания периода, на который был получен патент.

При нарушении условий применения упрощенной системы налогообложения на основе патента (привлечения в своей предпринимательской деятельности наемных работников или осуществления предпринимательской деятельности, не предусмотренного в законе субъекта РФ, а также при неоплате (неполной оплате) $\frac{1}{3}$ стоимости патента в срок) индивидуальный предприниматель теряет право на ее применение. В этом случае он должен уплачивать налоги в соответствии с общим режимом налогообложения. При этом стоимость (часть стоимости) патента, уплаченная индивидуальным предпринимателем, не возвращается.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каким критериям должны соответствовать предприятия, чтобы иметь право применять упрощенную систему налогообложения?
2. При каких условиях организация, работающая по упрощенной системе налогообложения, обязана перейти на общую систему налогообложения?
3. Как учитываются расходы по основным средствам?
4. Какова методика исчисления единого налога?
5. Обязаны ли организации и индивидуальные предприниматели вести бухгалтерский учет? Обоснуйте свой ответ.
6. В чем состоят особенности применения упрощенной системы налогообложения на основе патента?

ЗАДАНИЯ

1. Организация занимается реализацией бумажной продукции.
Доход от реализации за предыдущий налоговый период составляет 16 800 000 руб. с НДС.
Уставный капитал распределяется следующим образом:
 - С.Н. Ковальчук — 10%;
 - коллектив предприятия — 43%;
 - бумажный комбинат «Восход» — 17%;
 - транспортная организация «Старт» — 30%.Численность работников — 45 человек;
Остаточная стоимость амортизируемого имущества — 2 300 000 руб.
Определите, имеет ли право организация перейти на упрощенную систему налогообложения. Ответ обоснуйте.
2. Организация переведена на упрощенную систему налогообложения, объектом налогообложения признаны доходы. По итогам отчетного периода 2006 г. отгружено продукции на сумму 13 750 000 руб.,

на расчетный счет организации за реализованную продукцию поступило 12 680 000 руб. Расходы произведены в сумме 10 540 000 руб. Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование уплачена в размере 41 000 руб., начислено — 35 000 руб. Сумма неперенесенного убытка прошлых лет составила 45 000 руб.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

3. Организация переведена на упрощенную систему налогообложения, объектом налогообложения признаны доходы, уменьшенные на величину расходов. По итогам отчетного периода 2006 г. налогоплательщиком получены доходы в сумме 540 000 руб., расходы составили 410 000 руб., в том числе на оплату за работу в ночную смену 25 000 руб., сверхнормативные командировочные расходы — 17 000 руб. Уплачены взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 35 000 руб., начислено — 49 000 руб. Сумма неперенесенного убытка прошлых лет составила 75 000 руб.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

4. Организация применяет упрощенную систему налогообложения. Объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

За первое полугодие 2005 г. доходы составили 5 500 000 руб., расходы — 4 800 000 руб. Кроме того, было приобретено три станка стоимостью 40 000 руб. каждый, из них в эксплуатацию введены два. Оплата оборудования произведена на 90%. Убыток по итогам деятельности за предыдущий налоговый период составил 130 000 руб.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

5. Индивидуальный предприниматель осуществляет предпринимательскую деятельность (ремонт мебели) по упрощенной системе налогообложения на основе патента. Патент выдан налоговыми органами сроком на 6 месяцев.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по срокам платежа. Для расчета примените максимальные значения показателей, установленные НК РФ. Рассчитайте сумму платежа в бюджет по альтернативному варианту (упрощенная система налогообложения в общеустановленном порядке), если доход индивидуального предпринимателя составляет 20 000 руб. в месяц.

6. Организация с 1 января перешла на упрощенную систему налогообложения. На балансе числятся основные средства сроком полезного использования:

- 3 года — начальная стоимость 80 000 руб., остаточная стоимость 50 000 руб.;
- 7 лет — начальная стоимость 230 000 руб., остаточная стоимость 140 000 руб.

Доходы от реализации продукции составляют за год 3 700 000 руб., расходы — 3 200 000 руб. Получено безвозмездно транспортное средство стоимостью 50 000 руб. Начислены взносы на обязательное пенсионное страхование в размере 30 000 руб., уплачено — 25 000 руб.

Исчислите сумму налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, объект налогообложения — доходы. Рассчитайте сумму налога по альтернативной схеме: объектом налогообложения приняты доходы, уменьшенные на сумму расходов. Сделайте вывод, какой из вариантов является оптимальным для данного предприятия.

6.2. ЕДИНЫЙ НАЛОГ НА ВМЕНЕННЫЙ ДОХОД ДЛЯ ОТДЕЛЬНЫХ ВИДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) является специальным налоговым режимом, применяемым налогоплательщиком в обязательном порядке. Налог вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, которые определяют его элементы в пределах своей компетенции. Порядок исчисления и уплаты регулируется положениями главы 26.3 НК РФ.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности применяется в отношении следующих видов деятельности (п. 2 ст. 346.26 НК РФ):

- оказание бытовых услуг;
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых предпринимателями и организациями, использующими автомобили в количестве не более 20 шт.;
- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины с площадью торгового зала не более 150 кв. м, киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной и нестационарной торговой сети;
- оказание услуг общественного питания, осуществляемых при использовании зала площадью не более 150 кв. м;
- распространение и размещение наружной рекламы;
- иные услуги.

При этом надо учитывать, что ограничения по площади торгового зала или зала обслуживания посетителей должны соблюдаться по каждому объекту организации торговли и общественного питания. Если хоть по одному объекту будет превышение вышеуказанных размеров, то налогоплательщик не вправе применять данную систему налогообложения.

Уплата организациями и индивидуальными предпринимателями единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате совокупности налогов и сборов, предусмотренной в рамках общеустановленной системы налогообложения, а именно, налога на прибыль (для индивидуальных предпринимателей — налога на доходы физических лиц), НДС, налога на имущество организаций и единого социального налога.

Сохраняется обычный порядок исчисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Налогоплательщики обязаны соблюдать порядок ведения расчетных и кассовых операций в наличной и безналичной формах, установленный в соответствии с действующим законодательством. При одновременном осуществлении нескольких видов деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, и иных видов предпринимательской деятельности налогоплательщик обязан вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в отношении каждого вида деятельности.

Основные понятия, используемые при исчислении единого налога на вмененный доход (ст. 346.27 НК РФ):

■ **вмененный доход** — потенциально возможный доход, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение дохода;

■ **базовая доходность** — условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности;

■ **корректирующие коэффициенты базовой доходности** — коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, а именно:

- **К₁** — устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительных цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем периоде;
- **К₂** — учитывает совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент

товаров (работ, услуг), сезонность, время работы, величину доходов и иные особенности.

Плательщиками единого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие на территории муниципальных образований коммерческую деятельность, облагаемую единым налогом.

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика (п. 1 ст. 346.29 НК РФ).

При исчислении налоговой базы используется следующая формула:

$$\text{ВД} = (\text{БД} \times (\text{N1} + \text{N2} + \text{N3}) \times \text{K}_1 \times \text{K}_2), \quad (6.1)$$

где ВД — величина вмененного дохода;

БД — значение базовой доходности, которая установлена для определенного вида деятельности и является одинаковой для применения на всей территории Российской Федерации;

N1, N2, N3 — физические показатели, характеризующие данный вид деятельности, в каждом месяце налогового периода;

K₁, K₂ — корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Налоговая база рассчитывается как произведение базовой доходности по определенному виду предпринимательской деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности. Базовая доходность корректируется на коэффициенты K₁, K₂. Значения коэффициента K₂ определяются представительными органами муниципальных районов, городских округов на календарный год и могут быть установлены в пределах от 0,005 до 1 включительно.

В случае изменения в течение налогового периода величины физического показателя, налогоплательщик при исчислении налоговой базы учитывает такое изменение с начала того месяца, в котором это изменение имело место.

Рассмотрим порядок расчета на примере.

Пример 6.3. Налогоплательщик, осуществляющий предпринимательскую деятельность в сфере оказания бытовых услуг населению (парикмахерские услуги), переведен на уплату единого налога на вмененный доход.

Базовая доходность по данному виду деятельности составляет 7500 руб. в месяц. В январе 2006 г. численность работников, включая самого индивидуального предпринимателя, составила 5 человек, в феврале 6 человек, а в марте 8 человек.

Значения корректирующих коэффициентов базовой доходности: K₁ = 1,104 и K₂ = 0,54.

Налоговая база по итогам налогового периода составит 84 953 руб.
(7 500 руб. × (5 чел. + 6 чел. + 8 чел.) × 1,104 × 0,54).

Вновь зарегистрированные налогоплательщики исчисляют налоговую базу за налоговый период исходя из полных месяцев начиная с месяца, следующего за месяцем их государственной регистрации.

Налоговым периодом является квартал (ст. 346.30 НК РФ).

Налоговая ставка установлена в размере 15% величины вмененного дохода (ст. 346.31 НК РФ).

Порядок исчисления единого налога на вмененный доход регламентирован положениями ст. 346.32 НК РФ.

Налог исчисляется налогоплательщиком по итогам каждого налогового периода как произведение суммы вмененного дохода и налоговой ставки. При этом сумма налога уменьшается (но не более чем на 50%) на сумму уплаченных за этот налоговый период страховых взносов при выплате вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных предпринимателем за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности.

В целях исчисления единого налога на вмененный доход под суммой выплаченных пособий по временной нетрудоспособности следует понимать сумму средств, израсходованную налогоплательщиком, превышающую за полный календарный месяц один минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством Российской Федерации. На 1 сентября 2005 г. его величина составляла 800 руб., а с 1 мая 2006 г. — 1100 р.

Рассмотрим на примере порядок уменьшения суммы налога.

Пример 6.4. Налогоплательщиком — индивидуальным предпринимателем, осуществляющим деятельность в сфере розничной торговли, по итогам налогового периода исчислен единый налог на вмененный доход в сумме 4500 руб., а также уплачены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников в сумме 1500 руб. и страховые взносы в виде фиксированного платежа в сумме 450 руб. Кроме того, предпринимателем в течение налогового периода было выплачено пособие по временной нетрудоспособности в сумме 1400 руб. В размере минимальной оплаты труда налогоплательщик может выплачивать пособие по временной нетрудоспособности за счет средств ФСС РФ, остальную часть пособия он покрывает из собственных средств.

В этом случае налогоплательщик вправе уменьшить сумму исчисленного им единого налога на вмененный доход на всю сумму уплачен-

ных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере 1950 руб. (1500 руб. + 450 руб.), так как она не превышает 2250 руб. (4500 руб. $\times$ 50%), а также на часть суммы выплаченного пособия по временной нетрудоспособности в размере 300 руб. (2250 руб. – 1950 руб.).

Общая сумма платежей за налоговый период составит 4200 руб., в том числе:

- единый налог на вмененный доход — 2250 руб. (4500 руб. – 1950 руб. – 300 руб.);

- сумма уплаченных страховых взносов на обязательное пенсионное страхование — 1950 руб.

Уплата налога производится по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за налоговым периодом.

Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода (ст. 346.32 НК РФ).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что такое базовая доходность?
2. Каково определение вмененного дохода?
3. Каково значение корректирующих коэффициентов?
4. Каков порядок расчета единого налога на вмененный доход?
5. Каков срок уплаты налога?

ЗАДАНИЯ

1. Организация занимается двумя видами деятельности: оказанием бытовых услуг населению (парикмахерская) и грузоперевозками.

В отчетном периоде численность работников парикмахерской составила в 1-ом месяце 3 человека, во 2-м и 3-м — 5 человек. Общая площадь парикмахерской 80 кв. м, зала обслуживания клиентов — 50 кв. м.

На балансе организации числятся 5 грузовых автомобилей и один легковой, используемый для служебных целей управленческим персоналом.

Рассчитайте сумму единого налога на вмененный доход от оказания услуг. Используйте при расчете корректирующие коэффициенты, действующие по месту вашего проживания.

2. Организация осуществляет оптовую и розничную торговлю продовольственными товарами (площадь торгового зала равна 80 кв. м). За I квартал 2005 г. имеются следующие данные бухгалтерского учета:

- расходы на продажу составили 85 000 руб.;
- выручка от оптовой торговли равна 980 000 руб. при покупной стоимости товаров в 625 000 руб.;
- выручка от розничной торговли составила 260 000 руб. при покупной стоимости в 170 000 руб.

Розничная торговля переведена на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности. K_2 равен 0,9.

Исчислите сумму единого налога на вмененный доход и налог на прибыль по оптовой торговле.

3. Организация занимается оказанием бытовых услуг — прокатом видеокассет. Деятельность осуществляется на двух точках:

- 1-я — площадь 40 кв. м, численность персонала — 4 человека,
- 2-я — площадь 65 кв. м, численность персонала — 5 человек.

Исчислите сумму налога. При расчете используйте корректирующие коэффициенты, действующие по месту вашего проживания.

4. Налогоплательщик — индивидуальный предприниматель, осуществляет деятельность в сфере розничной торговли (разносная торговля кондитерскими изделиями). Количество сотрудников, работающих по трудовым соглашениям, составило 3 человека. Начислены страховые взносы на обязательное пенсионное страхование работников в сумме 2500 руб. (уплачено 2200 руб.).

Исчислите сумму единого налога на вмененный доход. При расчете используйте корректирующие коэффициенты, действующие по месту вашего проживания.

6.3. ЕДИНЫЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог, или ЕСХН) введена в действие на территории Российской Федерации с 1 января 2002 г. Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ. Она устанавливается в соответствии с положениями главы 26.1 НК РФ и применяется наряду с иными режимами налогообложения. Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога и возврат к общему режиму налогообложения осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога предусматривает замену уплаты налога на прибыль организаций (для индивидуальных предпринимателей — налога на доходы физических лиц), налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога, исчисляемого по результатам хозяйственной дея-

тельности организаций за налоговый период. Сохраняется уплата страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством Российской Федерации. Иные налоги и сборы уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения (ст. 346.1 НК РФ).

Налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в установленном порядке (ст. 346.2 НК РФ).

Сельскохозяйственными товаропроизводителями признаются организации и индивидуальные предприниматели, производящие сельскохозяйственную продукцию и (или) выращивающие рыбу, осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку и реализующие эту продукцию и (или) рыбу, при условии, что в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) таких организаций или индивидуальных предпринимателей доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы составляет не менее 70%. К сельскохозяйственным товаропроизводителям относятся также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации.

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право перейти на уплату ЕСХН, если по итогам работы за календарный год, предшествующий году, в котором подается заявление о переходе на уплату единого налога, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, составляет не менее 70% (п. 2 ст. 346.2 НК РФ).

Не вправе перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога:

- организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров;
- организации, имеющие филиалы и (или) представительства.

Налогоплательщики, самостоятельно не производящие сельскохозяйственную продукцию, а лишь осуществляющие ее первичную и последующую (промышленную) переработку (вне зависимости от доли дохода от реализации такой продукции в общем объеме полученных ими доходов от реализации), не вправе применять систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Порядок и условия перехода на ЕСХН определен в ст. 346.3 НК РФ. Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога, подают в период

с 20 октября по 20 декабря текущего года в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства) заявление установленной формы. Вновь созданные организации и физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, желающие использовать систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, вправе подать заявление о переходе на уплату ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган.

Налогоплательщики, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения.

Если по итогам налогового периода доля дохода налогоплательщиков от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной ими рыбы составила менее 70%, они должны произвести перерасчет налоговых обязательств исходя из общего режима налогообложения за весь указанный налоговый период. В этом случае налогоплательщики не уплачивают пеней и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам.

Налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог, вправе перейти на общий режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на общий режим налогообложения.

Объектом налогообложения выступают доходы, уменьшенные на величину расходов (ст. 346.4 НК РФ). При определении и признании доходов и расходов учитываются положения главы 25 НК РФ. Перечень расходов включает в себя 29 позиций и является закрытым. Федеральным законом от 13.03.2006 г. № 39-ФЗ расширен перечень расходов, налогоплательщики имеют право применять его с 1 января 2006 года. Например, в перечне отсутствуют расходы на капитальное строительство объектов производственного назначения, следовательно, они не будут учитываться при исчислении налогооблагаемой базы.

Расходы на приобретение основных средств и метод определения даты получения доходов принимаются в порядке аналогичном рассмотренному в применении к УСН.

Налогоплательщики обязаны вести учет показателей своей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы единого сельскохозяйственного налога, на основании данных бухгалтерского учета с учетом положений налогового законодательства (п. 8 ст. 346.5 НК РФ).

Налоговой базой по ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов (п. 1 ст. 346.6 НК РФ). При

определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

Плательщики вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (но не более чем на 30%). При этом сумма убытка, превышающая указанное ограничение, может быть перенесена на следующие налоговые периоды, но не более чем на 10 налоговых периодов. Налогоплательщики обязаны хранить документы, подтверждающие размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиками при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на уплату ЕСХН. Также и убыток, полученный при использовании системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не учитывается при переходе на общий режим (п. 5 ст. 346.6 НК РФ).

Существуют особенности налогообложения доходов членов крестьянского (фермерского) хозяйства при переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога. Крестьянское (фермерское) хозяйство осуществляет предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Граждане, изъявившие желание создать такое хозяйство, заключают между собой соглашение, содержащее сведения о членах фермерского хозяйства, об их правах и обязанностях, о порядке распределения полученных в результате совместной деятельности плодов, продукции и доходов и другие необходимые положения, в том числе определение одного из участников соглашения в качестве главы фермерского хозяйства. При этом предусмотрено, что в полномочия последнего входит организация ведения учета и отчетности хозяйства.

Глава крестьянского (фермерского) хозяйства признается предпринимателем с момента государственной регистрации хозяйства, осуществляемой в порядке, установленном для индивидуальных предпринимателей. Учитывая, что статус индивидуального предпринимателя приобретает только глава хозяйства, а остальные члены хозяйства такого статуса не получают, они не признаются плательщиками ЕСХН. Следовательно, глава крестьянского (фермерского) хозяйства, перешедший на уплату единого сельскохозяйственного налога, в представляемых им налоговых декларациях определяет налоговую базу по ЕСХН за отчетный или налоговый период на основании результатов коллективной деятельности в целом, а не полученные лично им доходы и произведенные расходы.

Каждый член хозяйства имеет право на часть доходов, полученных от деятельности фермерского хозяйства в денежной и (или) натуральной форме. Размер и форма выплаты каждому члену фермерского хозяйства личного дохода определяются согласно заключенному соглашению. Полученные таким образом личные доходы в денежной и (или) натуральной форме являются объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц в порядке, установленном главой 23 НК РФ.

Налоговым периодом признается календарный год, отчетным — полугодие (ст. 346.7 НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере 6% (ст. 346.8 НК РФ).

Порядок исчисления и уплаты единого сельскохозяйственного налога установлен в ст. 346.9 НК РФ. Единый сельскохозяйственный налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики по итогам отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа, уплачиваемого не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается организациями и индивидуальными предпринимателями соответственно не позднее 31 марта и 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Уплата ЕСХН и авансового платежа по единому сельскохозяйственному налогу производится по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя).

Налоговые декларации по итогам отчетного периода представляются налогоплательщиками не позднее 25 дней со дня окончания отчетного периода. По истечении налогового периода организации представляют налоговые декларации не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, а индивидуальные предприниматели — не позднее 30 апреля. Налоговые декларации предоставляются в налоговые органы по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каким критериям должны соответствовать налогоплательщики, чтобы иметь право применять единый сельскохозяйственный налог?
2. Что означает термин «сельскохозяйственный товаропроизводитель»?
3. Как учитываются доходы и расходы в целях налогообложения ЕСХН?

4. Какие существуют особенности налогообложения доходов членов крестьянского (фермерского) хозяйства?
5. Каков порядок исчисления и уплаты ЕСХН?

ЗАДАНИЯ

1. ООО «Нива» с 1 января 2005 г. перешла с общей системы налогообложения на уплату единого сельскохозяйственного налога. За отчетный период отгружено продукции на 4 500 000 руб., оплата за реализованную продукцию поступила в размере 4 250 000 руб. Расходы составили 3 200 000 руб., из них оплачено 85%. Сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование уплачена в размере 27 000 руб., начислено — 25 000 руб. Сумма перенесенного убытка прошлых лет составила 145 000 руб.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

2. Организация занимается выращиванием и переработкой овощей. Налогообложение осуществляется по системе для сельскохозяйственных товаропроизводителей. По итогам отчетного периода 2006 г. налогоплательщиком получены доходы в сумме 2 740 000 руб., расходы составили 1 850 000 руб., в том числе сверхнормативные командировочные расходы — 22 000 руб.

Кроме этого, приобретено две холодильных камеры стоимостью 97 000 руб. каждая, из них только одна введена в эксплуатацию. Оплата оборудования произведена полностью. Убыток по итогам деятельности за предыдущий налоговый период составил 50 000 руб.

Исчислите сумму налога, подлежащую уплате в бюджет.

3. Фермерское хозяйство «Урожай» за 2005 г. реализовало продукцию на 5 850 000 руб. Расходы составили 4 720 000 руб., в том числе на командирование руководителя хозяйства в Польшу на сельскохозяйственную выставку — 12 700 руб. Численность работников хозяйства — 10 человек. Главой фермерского хозяйства выплачены доходы работникам в денежном выражении в размере 620 000 руб. и в натуральном выражении — 8 т зерна по стоимости 1200 руб. за тонну и 500 кг гречневой крупы по 5 руб. за 1 кг. Рыночная цена зерна — 1600 руб. за тонну, гречневой крупы — 5,8 руб. за 1 кг.

Исчислите суммы налогов, подлежащие уплате в бюджет.

6.4. СИСТЕМА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИ ВЫПОЛНЕНИИ СОГЛАШЕНИЙ О РАЗДЕЛЕ ПРОДУКЦИИ

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции введена с 1 января 2004 г. Федеральным законом от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ. Порядок исчисления и уплаты налога регламентируется положениями главы 26.4 НК РФ.

Для правильного понимания порядка налогообложения при выполнении соглашения следует знать следующие **основные понятия**, введенные в оборот в ст. 346.34 НК РФ:

■ инвестор — юридическое лицо или создаваемое на основе договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющее вложение собственных заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции;

■ продукция — полезное ископаемое, добытое на предоставленном инвестору участке недр и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту, стандарту отрасли, региональному или международному стандарту, а в случае их отсутствия для отдельного добытого полезного ископаемого — стандарту организации (предприятия). Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности;

■ произведенная продукция — количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов;

■ раздел продукции — раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» (далее — Закон о соглашениях);

■ прибыльная продукция — произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом той части, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты налога на добычу полезных ископаемых, и компенсационной продукции;

■ компенсационная продукция — часть произведенной при выполнении соглашения продукции, которая не должна превышать 75%, а при добыче на континентальном шельфе Российской Федерации — 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов, состав которых устанавливается соглашением в соответствии с главой 26.4 НК РФ;

■ цена продукции — определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не установлено главой 26.4 НК РФ.

В целях налогообложения по соглашению цена продукции (цена нефти) применяется для определения объема передаваемой инвестору компенсационной продукции, для раздела прибыльной продукции в стоимостном выражении, для определения подлежащей налогообложению прибыли, а также для компенсации расходов инвестора на уплату налогов и сборов в предусмотренных законодательством случаях.

Специальный налоговый режим применяется при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Законом о соглашениях и отвечают следующим условиям (п. 1 ст. 346.35 НК РФ):

■ они заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, определенных п. 4 ст. 2 Закона о соглашениях, и признания аукциона несостоявшимся;

■ при выполнении данных соглашений доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

■ эти соглашения предусматривают увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения установленных в соответствии с условиями соглашения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения.

Налогоплательщик, использующий право на применение специального налогового режима при выполнении соглашений, представляет в налоговые органы соответствующие уведомления в письменном виде и следующие документы:

■ соглашение о разделе продукции;

■ решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, в соответствии с Законом РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 «О недрах», и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Установленный специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения. Он предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных действующим законодательством, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашения. Исключение составляют те налоги, исчисление которых предусмотрено положениями главы 26.4 НК РФ.

Предусмотрены два варианта уплаты налогов инвесторами в зависимости от их доли в произведенной продукции. В рамках первого из них инвестору передается в собственность не более 75% продукции, а при добычи на континентальном шельфе Российской Федерации — 90%. В этом случае он уплачивает следующие налоги и сборы:

- налог на добавленную стоимость;
- налог на прибыль организаций;
- единый социальный налог;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- водный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;
- акциз.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления (например, транспортного налога со всех транспортных средств, кроме легковых автомобилей). Суммы уплаченных инвестором налогов, а также суммы платы за негативное воздействие на окружающую среду подлежат возмещению в соответствии с положениями главы 26.4 НК РФ.

Инвестор не уплачивает налог на имущество организаций, если оно используется исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями. В случае если имущество используется инвестором не для целей, связанных с выполнением работ по соглашению, оно облагается налогом на имущество организаций в общеустановленном порядке.

Второй вариант уплаты налогов предусматривает передачу в собственность инвестору не более 68% продукции. В этом случае он уплачивает следующие налоги и сборы:

- единый социальный налог;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- налог на добавленную стоимость;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Одновременно он по решению соответствующего законодательного (представительного) органа государственной власти или представительного органа местного самоуправления освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов.

При выполнении соглашения объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка и порядок исчисления в отношении уплачиваемых инвесторами налогов определяются с учетом особенностей, предусмотренных действующими на дату вступления соглашения в силу положениями главы 26.4 НК РФ. В случае изменений в налоговом законодательстве исчисление налогов и сборов производится в соответствии с действующим законодательством.

В случае, когда освобождение инвестора от уплаты региональных и местных налогов и сборов не предусмотрено, его затраты по уплате указанных налогов и сборов подлежат возмещению за счет соответствующего уменьшения доли произведенной продукции, передаваемой государству, в части, передаваемой соответствующему субъекту Российской Федерации, на величину эквивалентную сумме фактически уплаченных указанных налогов и сборов.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Законом о соглашениях (ст. 346.36 НК РФ).

Налогоплательщик вправе поручить исполнение своих обязанностей, связанных с применением специального налогового режима, оператору с его согласия. Оператор осуществляет предоставленные ему полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности в качестве уполномоченного представителя налогоплательщика.

Исчисление предусмотренных законодательством и указанных выше налогов имеет ряд особенностей.

Налогоплательщики определяют подлежащую уплате сумму *налога на добычу полезных ископаемых* в соответствии с главой 26 «Налог на добычу полезных ископаемых» с учетом особенностей, установленных главой 26.4 НК РФ, в частности, ст. 346.37 НК РФ

Налоговая база определяется отдельно по каждому соглашению. При добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений она определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении в соответствии с положениями по налогу на добычу полезных ископаемых.

При выполнении соглашений о разделе продукции налоговые ставки применяются в соответствии с положениями по НДС с коэффициентом 0,5, за исключением нефти и газового конденсата. Например, налоговая ставка при добыче каменного угля равна 4% (п. 2 ст. 342 НК РФ), следовательно, при разделе продукции она составит 2% ($4\% \times 0,5$).

При добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений налоговая ставка составляет 340 руб. за 1 т и при-

меняется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть — $K_{\text{ц}}$. Данный коэффициент ежемесячно определяется налогоплательщиком самостоятельно по формуле

$$K_{\text{ц}} = (\text{Ц} - 8) \times P : 252, \quad (6.2)$$

где Ц — средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» в долларах США за 1 баррель;

P — среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации, устанавливаемого Банком России.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю Российской Федерации определяется налогоплательщиком самостоятельно как среднеарифметическое значение за все дни в соответствующем налоговом периоде.

Средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде. Средние за истекший месяц уровни цен нефти сырой марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ. При отсутствии указанной информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен определяется налогоплательщиком самостоятельно.

Рассчитанный в этом порядке коэффициент $K_{\text{ц}}$ округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Налоговая ставка применяется при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением. Если соглашением установлен такой уровень, то при его достижении налоговая ставка применяется с коэффициентом 1, который не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Сумма налога на добычу полезных ископаемых при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки, исчисленной с учетом указанного коэффициента, и величины налоговой базы, определяемой в соответствии с законодательством.

Порядок исчисления и уплаты *налога на прибыль организаций* при выполнении соглашений регламентирован положениями ст. 346.38 НК РФ.

Налогоплательщики определяют сумму налога на прибыль организаций, подлежащую уплате, в соответствии с главой 25 НК РФ с учетом ряда особенностей.

Объектом налогообложения признается прибыль, полученная в связи с выполнением соглашения, т.е. доход от выполнения соглашения, уменьшенный на величину расходов. В случае если стороной соглашения является объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, то доход, полученный каждой из них, определяется пропорционально доле соответствующего участника в общем доходе такого объединения за отчетный (налоговый) период.

Доходом налогоплательщика признаются стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору в соответствии с условиями соглашения, а также внереализационные доходы. Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение ее объема и цены произведенной продукции, устанавливаемой соглашением, за исключением цены продукции (цены нефти), определяемой в соответствии с главой 26.4 НК РФ.

Расходами налогоплательщика являются обоснованные и документально подтвержденные расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком при выполнении соглашения. Состав расходов, размер и порядок их признания определяются в соответствии с главой 25 НК РФ с учетом ряда поправок. Обоснованными расходами для целей налогообложения признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в соответствии с утвержденными управляющим комитетом программой работ и сметой расходов, а также внереализационные расходы, непосредственно связанные с выполнением соглашения.

В целях главы 26.4 НК РФ расходы налогоплательщика подразделяются на возмещаемые за счет компенсационной продукции (возмещаемые расходы) и уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми расходами признаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в целях выполнения работ по соглашению в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Не признаются возмещаемыми расходы, понесенные до вступления соглашения в силу (например, на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе или на оплату сбора за участие в аукционе на право пользования участком недр на условиях соглашения), и некоторые, произведенные уже после вступления соглашения в силу. К последним относятся:

- разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в соглашении;

- налог на добычу полезных ископаемых;
- платежи (проценты) по полученным кредитным и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по соглашению;
- иные расходы в соответствии с положениями п. 7 ст. 346.38 НК РФ.

Возмещаемые расходы утверждаются управляющим комитетом в порядке, установленном соглашением. В целях налогообложения сумма возмещаемых расходов определяется по каждому отчетному (налоговому) периоду и подлежит возмещению налогоплательщику за счет компенсационной продукции в установленном законодательством порядке.

В состав возмещаемых включаются расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком до вступления соглашения в силу, если оно заключено по ранее не разрабатываемым месторождениям полезных ископаемых, и эти расходы не были ранее признаны недропользователем участка недр для целей исчисления налога по прибыли. Указанные расходы отражаются в смете, представляемой одновременно со сметой расходов на первый год работ по соглашению, и возмещаются в предусмотренных законодательством порядке и размере. В случае если расходы относятся к амортизируемому имуществу, то их возмещение производится в следующем порядке:

- если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком — российской организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем остаточную стоимость амортизируемого имущества;

- если указанные расходы произведены (понесены) налогоплательщиком — иностранной организацией, они подлежат возмещению в размере, не превышающем уровень рыночных цен.

Возмещаемыми признаются также расходы, произведенные (понесенные) налогоплательщиком с даты вступления соглашения в силу и в течение всего срока его действия. В отношении них устанавливаются следующие особенности:

- расходы на освоение природных ресурсов, а также аналогичные расходы по сопряженным участкам недр, если это предусмотрено соглашением, включаются в состав расходов равномерно в течение 12 месяцев;

- расходы на приобретение, сооружение, изготовление, доставку амортизируемого имущества и т.д. включаются в состав возмещаемых расходов в сумме фактически понесенных затрат при условии их

включения в программу работ и смету расходов и с учетом ограничений, установленных соглашением. Начисление амортизации в порядке, установленном НК РФ, по таким расходам не производится;

- расходы, связанные с содержанием и эксплуатацией имущества, которое было передано государством в безвозмездное пользование налогоплательщику в соответствии со ст. 11 Закона о соглашениях, учитываются в целях налогообложения в размере фактически произведенных (понесенных) расходов;

- управленческие расходы, связанные с выполнением соглашения (расходы на оплату аренды офисов налогоплательщика, в том числе расположенных за пределами Российской Федерации, расходы на их содержание, информационные и консультационные услуги, представительские расходы, расходы на рекламу и другие подобные расходы), по условиям соглашения возмещаются в размере установленного норматива, но не более 2% общей суммы возмещаемых налогоплательщику в отчетном (налоговом) периоде расходов. Превышение суммы управленческих расходов над нормативом, установленным настоящим пунктом, учитывается при исчислении налоговой базы инвестора по налогу.

Возмещаемые расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленного соглашением предельного уровня компенсационной продукции (75 или 90%), которая рассчитывается путем деления подлежащей возмещению суммы расходов на цену продукции, определяемую в соответствии с условиями соглашения, или на цену нефти, определяемую в соответствии с законодательством.

Если размер возмещаемых расходов не достигает предельного уровня компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, то налогоплательщику в указанном периоде возмещается вся сумма возмещаемых расходов. Если же размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, то возмещение расходов производится в размере указанного предельного уровня. Не возмещенные в отчетном (налоговом) периоде возмещаемые расходы подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

В целях налогообложения прибыли применяется следующий порядок признания доходов и расходов (п. 12 ст. 348.38 НК РФ):

- для дохода, полученного налогоплательщиком в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел прибыльной продукции;

■ по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный по налогу на прибыль.

Расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, включают в себя расходы, учитываемые по главе 25 НК РФ и не включенные в состав возмещаемых расходов, а также сумму налога на добычу полезных ископаемых.

Налоговой базой признается денежное выражение подлежащей налогообложению прибыли и определяется по каждому соглашению раздельно. Если налоговая база является для соответствующего налогового периода отрицательной величиной, то она признается равной нулю, и налогоплательщик имеет право в последующие налоговые периоды в течение 10 лет (но не более срока действия соглашения) уменьшить налоговую базу на величину полученной отрицательной величины.

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой в установленном порядке.

Налоговая ставка, действующая на дату вступления соглашения в силу, применяется в течение всего срока действия этого соглашения. В настоящее время она установлена на уровне 24%.

Налоговый период определен в соответствии со ст. 285 НК РФ (год, отчетные периоды — квартал, полугодие, 9 месяцев).

Порядок исчисления налога (авансовых платежей) и сроки уплаты установлены положениями главы 25 НК РФ. Если налог исчисляется в иностранной валюте, налогоплательщик уплачивает налог в этой или другой иностранной валюте, котируемой Банком России, либо уплачивает эквивалентную сумму в рублях, исчисленную исходя из официального курса этой валюты, установленного Банком России на дату уплаты налога.

Если налогоплательщик имеет обособленные подразделения, то уплата налога производится в порядке, установленном в отношении налога на прибыль (ст. 288 НК РФ), причем перечисление сумм, подлежащих зачислению в доходную часть бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, производится налогоплательщиком по местонахождению представляемого в пользование по соглашению участка недр.

Налогоплательщик также обязан вести раздельный учет доходов и расходов по операциям, возникающим при выполнении соглашения. При отсутствии раздельного учета применяется порядок налогообложения прибыли, установленный главой 25 НК РФ, без учета особенностей, установленных при соглашении о разделе продукции.

Доходы и расходы налогоплательщика по другим видам деятельности, не связанным с выполнением соглашения, в том числе доходы в виде вознаграждения за выполнение функций оператора и (или) за реализацию принадлежащей государству по условиям соглашения продукции, подлежат налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ.

Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, подлежит налогообложению в порядке, установленном главой 25 НК РФ, и 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 компенсационной продукции. В случае если от реализации компенсационной продукции налогоплательщиком понесен убыток, то он принимается в целях налогообложения в порядке и на условиях, которые установлены в ст. 283 НК РФ.

Особенности уплаты *налога на добавленную стоимость* при выполнении соглашений установлены в ст. 346.39 НК РФ.

Налог на добавленную стоимость уплачивается в соответствии с главой 21 НК РФ с учетом ряда особенностей. Если по итогам налогового периода сумма вычетов при выполнении работ по соглашению превышает общую сумму исчисленного налога, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Не подлежат налогообложению следующие операции:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по соглашению, между инвестором и оператором в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

- передача организацией, являющейся участником не имеющего статуса юридического лица объединения организаций, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам такого объединения соответствующей доли произведенной продукции;

- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного налогоплательщиком имущества, использованного для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству в соответствии с условиями соглашения.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговом органе по местонахождению участка недр, предоставленного инвестору в пользование на условиях соглашения. В случае, если в качестве инвестора по соглашению выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, постановке на учет в налоговом

органа подлежат все организации, входящие в состав указанного объединения. Если предоставленный участок недр расположен на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации, то постановка налогоплательщика на учет производится в налоговом органе по его местонахождению. Порядок учета иностранных организаций, выступающих в качестве инвестора по соглашению или оператора соглашения, устанавливаются Министерством финансов РФ.

Заявление о постановке на учет подается в налоговые органы в течение 10 дней с даты вступления соответствующего соглашения в силу. Выдаваемое свидетельство о постановке на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, осуществляющего деятельность по выполнению соглашения, должно содержать наименование соглашения, дату вступления соглашения в силу и срока 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, установленный настоящей главой.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие основные понятия используются при налогообложении по соглашению о разделе продукции?
2. Какие налоги подлежат уплате инвестором или оператором?
3. Какие существуют особенности исчисления налога на добычу полезных ископаемых?
4. Какие существуют особенности исчисления налога на прибыль и НДС?
5. Дайте определение понятию «возмещаемые расходы». Какие расходы входят в эту группу?
6. Каков порядок постановки на учет налогоплательщиков?

НЕНАЛОГОВЫЕ ПЛАТЕЖИ, ФОРМИРУЮЩИЕ БЮДЖЕТ ГОСУДАРСТВА

Формирование доходов бюджетов различных уровней происходит за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также за счет безвозмездных перечислений.

Налоговые доходы — это предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги, а также пени и штрафы.

К *неналоговым доходам* относятся:

- доходы от использования имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности;

- доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления;

- средства, полученные в результате применения мер гражданско-правовой, административной и уголовной ответственности, в том числе штрафы, конфискации, компенсации, а также средства, полученные в возмещение вреда, причиненного Российской Федерации, субъектам Российской Федерации, муниципальным образованиям, и иные суммы принудительного изъятия;

- доходы в виде финансовой помощи, полученной от бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации, за исключением бюджетных ссуд и бюджетных кредитов;

- иные неналоговые доходы.

К *безвозмездным перечислениям* относятся доходы, получаемые безвозмездно от физических и юридических лиц, международных организаций, правительств иностранных государств и зачисляемые в соответствующий бюджет. В доходы бюджетов могут также зачисляться безвозмездные перечисления по взаимным расчетам (под взаимными расчетами понимаются операции по передаче средств между бюджетами различных уровней в случае внесения изменений в налоговое или

бюджетное законодательство Российской Федерации, происшедших после утверждения закона о бюджете и потому не учтенных в законе, а также при передаче полномочий по финансированию расходов или передаче доходов).

С 1 января 2005 г. из системы налогообложения выведены таможенные пошлины, которые в структуре доходов федерального бюджета составляли в течение ряда лет более 20%. Следовательно, механически доля неналоговых доходов при формировании бюджета начиная с 2005 г. значительно возрасла.

7.1. ТАМОЖЕННЫЕ ПОШЛИНЫ

Таможенные пошлины и таможенные сборы имеют огромное значение в экономической и финансовой политике государства. Посредством их осуществляется государственная торговая политика и регулирование внутреннего рынка товаров при его взаимосвязи с мировым рынком.

Таможенные пошлины и сборы по своей сути являются налогами, взимаемыми при пересечении товарами таможенной границы страны в ту или другую сторону. Уплата их носит обязательный характер. Однако это является одним из условий предоставления плательщику возможности осуществить перевоз товара с территории одной страны на территорию другой. Таким образом, пошлины носят возмездный характер, что отличает их от налогов.

Основные цели взимания таможенных пошлин можно сформулировать следующим образом: рационализация товарной структуры ввоза товаров, поддержание соответствующего соотношения ввоза и вывоза товаров, пропорций валютных доходов и расходов, создание условий для прогрессивных изменений в структуре производства и потребления товаров, защита национальной экономики от неблагоприятных воздействий внешнего рынка. В настоящее время одной из важнейших представляется задача обеспечения условий для скорейшей и эффективной интеграции России в мировую экономику.

Взимание таможенных платежей регламентируется действующим таможенным законодательством, в частности, Законом РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» (далее — Закон о таможенном тарифе). С 1 июля 2006 г. в него Федеральным законом от 8 ноября 2005 г. № 144-ФЗ вносятся изменения, которые были учтены при написании данной главы.

Таможенная пошлина — это обязательный платеж в федеральный бюджет, взимаемый таможенными органами страны при ввозе

(вывозе) товара на ее таможенную территорию, а также в иных случаях, установленных таможенным законодательством Российской Федерации в целях таможенно-тарифного регулирования внешнеэкономической деятельности в экономических интересах Российской Федерации. Таможенные пошлины подразделяются на ввозные, включая сезонные, и вывозные.

Размер таможенной пошлины определяется таможенным тарифом, который содержит списки товаров, облагаемых таможенной пошлиной.

Плательщиками таможенных пошлин являются предприятия, учреждения, организации и граждане, перемещающие товары через таможенную границу Российской Федерации (при ввозе и вывозе).

Правительством РФ могут устанавливаться следующие **виды пошлин**: сезонные и особые виды.

Сезонная пошлина применяется в целях оперативного регулирования ввоза и вывоза отдельных товаров (ст. 6 Закона о таможенном тарифе). При этом ставки таможенных пошлин, предусмотренные таможенным тарифом, не применяются. В России сезонная пошлина устанавливается Правительством РФ, причем срок ее действия не может превышать 6 месяцев в году.

В целях защиты экономических интересов Российской Федерации к ввозимым на ее таможенную территорию товарам могут временно применяться особые пошлины (ст. 7—10 Закона о таможенном тарифе):

- специальная пошлина;
- антидемпинговая пошлина;
- компенсационная пошлина.

Специальные пошлины применяются в качестве защитной меры, если товары ввозятся на таможенную территорию Российской Федерации в количествах и на условиях, наносящих или могущих нанести ущерб отечественным производителям подобных или непосредственно конкурирующих товаров. Данный вид пошлин может также использоваться в качестве ответной меры на дискриминационные или иные негативные действия других государств или их союзов.

Антидемпинговые пошлины применяются, если товар ввозится по цене более низкой, чем в стране вывоза, и может нанести материальный ущерб отечественным производителям или препятствует росту производства подобных товаров в нашей стране.

Компенсационные пошлины применяются в случае ввоза на таможенную территорию Российской Федерации товаров, при производстве или вывозе которых прямо или косвенно использовались субси-

дии, и ввоз такого товара может нанести материальный ущерб отечественным производителям либо препятствует организации или расширению производства подобных товаров.

Ставки таможенных пошлин являются едиными и не подлежат изменению в зависимости от лиц, перемещающих товары через таможенную границу Российской Федерации; видов сделок и других факторов, за исключением случаев, предусмотренных соответствующим законодательством (ст. 3 Закона о таможенном тарифе). Ставки ввозных таможенных пошлин определяются Правительством РФ. В отношении сырой нефти ставки вывозных таможенных пошлин устанавливаются в особом порядке, предусмотренном законодательством в зависимости от цены на нефть сырую марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья.

Применяются следующие виды ставок пошлин (ст. 4 Закона о таможенном тарифе):

- адвалорные, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
- специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров;
- комбинированные, сочетающие первые два вида.

Свод ставок таможенных пошлин называется **таможенным тарифом**.

Ставки ввозных таможенных пошлин применяются дифференцированно в зависимости от страны происхождения товара (ст. 3 Закона о таможенном тарифе).

При осуществлении торгово-политических отношений Российской Федерации с иностранными государствами допускается установление преференций по таможенному тарифу в виде освобождения от оплаты пошлиной, снижения ставок пошлин либо установления тарифных квот на преференциальный ввоз (вывоз) товаров. Если товар происходит из страны, в торгово-политических отношениях России с которой действует режим наибольшего благоприятствования (РНБ), применяются ставки, в размере, установленном Правительством РФ. Ставки ввозных таможенных пошлин удваиваются, если страной происхождения товара является страна, в торгово-политических отношениях с которой РНБ не применяется. Ставки ввозных таможенных пошлин устанавливаются в размере 75% от ставок, применяемых в отношении стран, с которыми установлен РНБ, при обложении товаров, происходящих из развивающихся стран, являющихся пользователями национальной схемы преференций. Перечень таких государств утвержден Постановлением Правительства РФ от 13 сентября 1994 г.

№ 1057 и периодически пересматривается, но не реже чем 1 раз в 5 лет. На 1 января 2006 г. в этот список, например, вошли Перу, Монголия, Румыния, Индонезия, Египет, Вьетнам, Алжир, Аргентина.

В отношении товаров, происходящих из наименее развитых стран — пользователей национальной системой преференций Российской Федерации, ввозные таможенные пошлины вообще не взимаются. В настоящее время в число таких государств включены, например, Чад, Эфиопия, Судан, Сомали. Перечень наименее развитых стран устанавливается по классификации Организации Объединенных Наций.

Не облагаются ввозными таможенными пошлинами товары, происходящие из государств — бывших республик СССР, с которыми заключены двусторонние соглашения о свободной торговле. Это Азербайджан, Армения, Белоруссия, Грузия, Казахстан, Киргизия, Молдавия, Таджикистан, Туркмения, Узбекистан, Украина.

В отношении товаров, страна происхождения которых не установлена, применяются такие же ставки ввозных таможенных пошлин, как и к товарам из стран, торгово-политические отношения с которыми предусматривают режим наиболее благоприятствуемой нации (за исключением случаев, предусмотренных таможенным законодательством Российской Федерации).

Для Российской Федерации большое значение имеет применение таможенных пошлин при перемещении товаров через таможенную территорию физическими лицами для личного пользования, так как после распада Советского Союза усилился поток переселенцев из бывших республик, а члены одной семьи оказались рассеянными по всей территории бывшего СССР. На 1 января 2004 г. единые ставки таможенных пошлин в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации физическими лицами для личного пользования, утверждены Постановлением Правительства от 29 ноября 2003 г. № 718 «Об утверждении Положения о применении единых ставок таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации физическими лицами для личного пользования»

Предназначение товаров определяется таможенным органом исходя из заявления физического лица, характера товаров, их количества, а также из частоты перемещения товаров через таможенную границу. Без уплаты таможенных пошлин ввозится товар (за исключением автомобилей) общей стоимостью не выше 65 000 руб. и весом не более 35 кг. Если ввозимый товар превышает указанные параметры, но стоит не более 650 000 руб. и весит не более 200 кг, то в части такого превышения применяется ставка таможенной пошлины в размере 30% от

таможенной стоимости товара, но не менее 4 евро за 1 кг. Далее применяются ставки таможенных пошлин, которые предусмотрены для участников внешнеэкономических отношений.

Размер ставки таможенной пошлины при ввозе автомобилей зависит от его возраста, таможенной стоимости и рабочего объема двигателя. Например, в отношении автомобилей, с момента выпуска которых прошло не более трех лет при стоимости не выше 325 000 руб., установлена ставка 48% таможенной стоимости, но не менее 2,5 евро за 1 куб. см рабочего объема двигателя; при стоимости от 325 000 руб. до 625 000 руб. — 48% таможенной стоимости, но не менее 3,5 евро за 1 куб. см рабочего объема двигателя. Если с момента выпуска прошло более трех лет, то применяются прогрессивные ставки пошлин в зависимости от рабочего объема двигателя. Например, при объеме двигателя от 1000 до 1500 куб. см ставка пошлины составляет 1 евро, а от 1500 до 1800 — 1,5 евро за 1 куб. см рабочего двигателя. Физические лица, признанные беженцами или вынужденными переселенцами, при ввозе автомобилей пошлину не уплачивают.

Пример 7.1. Физическим лицом для личного потребления ввозятся через таможенную границу Российской Федерации товар таможенной стоимостью 450 000 руб. и весом 185 кг, автомобиль, с момента выпуска которого прошло 2 года, таможенной стоимостью 550 000 руб. и рабочим объемом двигателя 2300 куб. см. Исчислите сумму таможенной пошлины, которую необходимо уплатить этому физическому лицу.

Для исчисления таможенной пошлины необходимо определить облагаемый размер таможенной стоимости товара. Таможенная пошлина рассчитывается в отношении каждой партии товара отдельно. В соответствии с нормативами, утвержденными Постановлением Правительства РФ от 29 ноября 2003 г. № 718, товар весом до 35 кг и стоимостью, не превышающей 65 000 руб., таможенной пошлиной не облагается. Следовательно, вес облагаемого товара составит 150 кг (185 кг – 35 кг), а таможенная стоимость — 385 000 руб. (450 000 руб. – 65 000 руб.). Ставка таможенной пошлины применяется только к части превышения необлагаемого товара и составляет 30% таможенной стоимости товара, но не менее 4 евро за 1 кг. Таможенная пошлина, исчисленная исходя из стоимости товара, составит 115 500 руб. (385 000 руб. × 30%), исходя из веса товара — 600 евро (150 кг × 4 евро). Переведем евро в рубли по курсу, действующему на день ввоза товара, например, 34,5 руб. за 1 евро. Таможенная пошлина товара, рассчитанная исходя из его веса, составит 20 700 руб. (600 евро × 34,5 руб.), т.е. меньше, чем исчисленная исходя из его стоимости (115 500 руб.). Поэтому физическое лицо за ввоз товара уплатит таможенную пошлину в размере 115 500 руб.

В отношении ввозимого автомобиля применяется ставка таможенной пошлины, установленная для автомобилей сроком выпуска до трех

лет в размере — 48% таможенной стоимости товара, но не менее 3,5 евро за 1 куб. см рабочего объема двигателя. Таможенная пошлина, исчисленная исходя из стоимости автомобиля, составит 264 000 руб. ($550\,000 \text{ руб.} \times 48\%$), исходя из рабочего объема двигателя — 8050 евро ($2300 \text{ куб. см} \times 3,5 \text{ евро}$). Переведем евро в рубли по курсу, действующему на день ввоза товара, например, 34,5 руб. за 1 евро. Таможенная пошлина товара, рассчитанная исходя из объема двигателя автомобиля, составит 277 725 руб. ($8050 \text{ евро} \times 34,5 \text{ руб.}$), т.е. больше, чем исчисленная исходя из его стоимости (264 000 руб.). Поэтому физическое лицо за ввоз автомобиля уплатит таможенную пошлину в размере 277 725 руб.

Общая сумма пошлины, которую необходимо уплатить физическому лицу при ввозе товаров через таможенную границу Российской Федерации составит 393 225 руб., в том числе за ввоз товара — 115 500 руб., за ввоз автомобиля — 277 725 руб.

Согласно ст. 13 Закона о таможенном тарифе **таможенная стоимость товара**, перемещаемого через границу, декларируется его владельцем и должна основываться на достоверной, количественно определяемой и документально подтвержденной информации. Владелец товара обязан по требованию таможенного органа предоставить все необходимые ему сведения. Контроль за правильностью определения стоимости осуществляется таможенным органом, производящим оформление товара в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации. При этом соблюдается полная конфиденциальность информации, так как она содержит коммерческую тайну. Процедура определения таможенной стоимости товаров должна быть общеприменимой, т.е. не различаться в зависимости от источников поставки товаров.

Правительство Российской Федерации устанавливает:

- правила применения методов определения таможенной стоимости ввозимых товаров на основе положений настоящего Закона в целях обеспечения выполнения международных обязательств Российской Федерации;

- порядок определения таможенной стоимости ввозимых товаров в случаях их повреждения вследствие аварии или действия непреодолимой силы, а также в случаях незаконного перемещения ввезенных товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Таможенный орган вправе принимать решения о правильности заявленной таможенной стоимости товара. При отсутствии данных, подтверждающих правильность ее определения, или при наличии оснований полагать, что сведения не являются достоверными и достаточными, таможенный орган может на основании имеющихся у него

сведений самостоятельно определить таможенную стоимость декларируемого товара, последовательно применяя методы определения таможенной стоимости. По письменному запросу декларанта таможенный орган обязан в трехмесячный срок представить письменное разъяснение причин, по которым заявленная таможенная стоимость не может быть принята в качестве базы для начисления пошлины. Если декларант не согласен с решением таможенного органа, то он имеет право в законном порядке обжаловать это решение (ст. 14 Закона о таможенном тарифе).

Определение таможенной стоимости ввозимых товаров является непростым делом. Она основывается на принципах определения таможенной стоимости товаров, установленных нормами международного права и общепринятой международной практикой, и производится путем применения одного из следующих методов определения таможенной стоимости товаров (ст. 18–24 Закона о таможенном тарифе):

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами;
- по стоимости сделки с идентичными товарами;
- по стоимости сделки с однородными товарами;
- вычитания стоимости;
- сложения стоимости;
- резервного метода.

Первоосновой для определения таможенной стоимости товаров является метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами. Если таможенная стоимость товаров не может быть определена по этому методу, то она определяется следующими методами, применяемыми последовательно.

Декларант имеет право выбрать очередность применения метода сложения или вычитания.

Если для определения таможенной стоимости товаров невозможно использовать ни один из указанных выше методов, то расчеты производятся по резервному методу.

Метод по цене сделки с ввозимыми товарами. Таможенной стоимостью является стоимость сделки, т.е. цена фактически уплаченная или подлежащая уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы. В цену должна входить общая сумма всех платежей, осуществленных или подлежащих осуществлению покупателем непосредственно продавцу и (или) третьему лицу в пользу продавца за ввозимые товары. При этом платежи могут быть осуществлены прямо или косвенно в любой форме покупателем продавцу или третьему лицу в пользу продавца.

При определении таможенной стоимости по этому методу к цене, фактически уплаченной или подлежащей уплате за эти товары, должны быть дополнительно начислены:

■ расходы в размере, в котором они произведены покупателем, но которые не включены в фактически уплаченную или подлежащую уплате цену:

— на выплату вознаграждений агенту (посреднику), за исключением вознаграждений, уплачиваемых покупателем своему агенту (посреднику) за оказание услуг, связанных с покупкой товаров;

— тару, если для таможенных целей она рассматривается как единое целое с товарами;

— упаковку, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке;

■ соответствующим образом распределенная стоимость товаров и услуг, прямо или косвенно предоставленных покупателем бесплатно или по сниженной цене для использования в связи с производством и продажей на экспорт в Российскую Федерацию оцениваемых товаров, в размере, не включенном в цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате (например, сырье и материалы, инструменты, формы и другие подобные предметы, использованные при производстве ввозимых товаров, платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, проектные и конструкторские работы, расходы по погрузке, выгрузке или перегрузке товаров и проведению иных операций, связанных с их перевозкой (транспортировкой) до аэропорта и т.д.).

В ряде случаев этот метод применяться не может. Например, при существовании ограничения в отношении прав покупателя на оцениваемый товар, участники сделки являются взаимозависимыми лицами, продажа и цена товара зависят от соблюдения условий, влияние которых невозможно учесть.

Тогда применяется *метод по цене сделки с идентичными товарами*, в рамках которого для определения таможенной стоимости товаров используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на том же коммерческом уровне (оптовом, розничном и ином) и по существу в том же количестве, что и оцениваемые товары.

Если таких продаж не выявлено, используется стоимость сделки с идентичными товарами, проданными на ином коммерческом уровне и (или) в иных количествах. При расчете учитываются данные корректировки по уровню и количеству, проводимой на основе сведений, подтверждающих ее обоснованность и точность, независимо от того, приводит она к увеличению или уменьшению стоимости сделки с иден-

тичными товарами. При отсутствии таких сведений данный метод для целей определения таможенной стоимости товаров не используется.

Если выявлено наличие более одной стоимости сделки с идентичными товарами (с учетом корректировок), для определения таможенной стоимости оцениваемых товаров применяется самая низкая из них.

Использовать вышеуказанный метод возможно не всегда. Тогда расчеты производятся согласно *методу по цене сделки с однородными товарами*. Порядок его применения аналогичен методу по цене сделки с идентичными товарами.

При использовании *метода на основе вычитания стоимости* ввозимые товары должны продаваться на территории Российской Федерации без изменения своего первоначального состояния.

В качестве основы принимается цена единицы товара, по которой наибольшее совокупное количество оцениваемых, идентичных или однородных товаров продается лицам, не являющимся взаимосвязанными с лицами, осуществляющими продажу на территории Российской Федерации, в тот же или соответствующий ему период времени, в который осуществляется ввоз оцениваемых товаров. При этом производятся вычеты следующих сумм:

- вознаграждений агенту (посреднику), обычно выплачиваемых или подлежащих выплате, либо надбавок к цене, обычно производимых для получения прибыли и покрытия коммерческих и управленческих расходов в связи с продажей на территории Российской Федерации товаров того же класса или вида, в том числе ввезенных из других стран;

- обычных расходов на осуществленные на таможенной территории Российской Федерации перевозки (транспортировку), страхование, а также связанных с такими операциями расходов в Российской Федерации;

- таможенных пошлин, налогов, сборов, а также установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации налогов, подлежащих уплате в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации или с их продажей на этой территории, включая налоги и сборы субъектов Российской Федерации и местные налоги и сборы.

Если аналогичные товары не продаются в Российской Федерации в тот же или соответствующий ему период времени, в котором происходит процедура оценки, то используются данные по партии, ввезенной на самую раннюю дату по отношению ко дню пересечения оцениваемыми товарами таможенной границы Российской Федерации, но не позднее, чем по истечении 90 дней после этого дня.

Метод на основе сложения стоимости предусматривает расчет таможенной стоимости товара исходя из фактических расходов, связанных с его производством, транспортировкой до границы, погрузочными и разгрузочными работами, прибыли, обычно получаемой экспортером и иных расходов, характерных для аналогичных операций.

Расходы определяются на основе сведений о производстве оцениваемых товаров, представленных производителем или от его имени. Основой указанных сведений являются коммерческие счета производителя товаров при условии, если такие счета соответствуют общепринятым принципам бухгалтерского учета и правилам бухгалтерского учета, принятым в установленном порядке в стране производства оцениваемых товаров. При этом стоимость проектирования, разработки, инженерной, конструкторской работы, дизайна, художественного оформления, чертежей и эскизов, произведенных (выполненных) на территории Российской Федерации и необходимых для производства оцениваемых товаров, включается в состав расходов в пределах, оплаченных производителем. При определении расходов не допускается повторный учет одних и тех же показателей.

Таможенные органы не вправе требовать от иностранных лиц без их согласия документы для подтверждения расчетной стоимости. Проверка документов и сведений, представленных производителем или от его имени, может производиться таможенными органами Российской Федерации в соответствии с международными договорами Российской Федерации и нормами международного права.

Бывают случаи, когда таможенная стоимость товара не поддается определению вышеуказанными методами. Тогда применяется *резервный метод*.

Таможенная стоимость товаров определяется путем использования способов, совместимых с принципами и общими положениями законодательства на основе данных, имеющих в Российской Федерации.

При определении таможенной стоимости товаров допускается гибкость при применении этих методов. В частности, допускается следующее:

- за основу для определения таможенной стоимости товаров может быть принята стоимость сделки с идентичными или однородными товарами, произведенными в стране иной, чем страна, в которой были произведены оцениваемые товары;

- при определении таможенной стоимости товаров на основе стоимости сделок с идентичными или однородными товарами допускается разумное отклонение от установленных требований о том, что иден-

тичные или однородные товары должны быть ввезены в тот же или соответствующий ему период времени, что и оцениваемые товары;

- за основу для определения таможенной стоимости товаров может быть принята таможенная стоимость идентичных или однородных товаров, определенная в соответствии с законодательством;

- при определении таможенной стоимости товаров на основе метода вычитания допускается отклонение от установленного срока.

В качестве основы для определения таможенной стоимости товаров не могут быть использованы:

- цена на товары на внутреннем рынке страны экспорта (страны вывоза);

- цена товара, поставляемого из страны его вывоза в третьи страны;

- цена на внутреннем рынке Российской Федерации на товары, произведенные в Российской Федерации;

- иные расходы, нежели расчетная стоимость, которая была определена для идентичных или однородных товаров в соответствии со статьей 23 настоящего Закона;

- цена, которая предусматривает принятие для таможенных целей наивысшей из двух альтернативных стоимостей;

- произвольные или фиктивные стоимости;

- минимальные таможенные стоимости.

Как уже отмечалось, определение таможенной стоимости товара является сложным моментом при исчислении размера пошлины. Рассмотрим на примере схему ее расчета.

Пример 7.2. Определите таможенную стоимость партии товара (750 шт.) по цене сделки с идентичными товарами, если:

- первая партия ввезена за 5 дней до ввоза оцениваемого товара, стоимость товара 640 000 руб., количество 790 шт.;

- вторая партия ввезена за 7 дней до ввоза оцениваемого товара, стоимость товара 850 000 руб., количество 780 шт.;

- третья партия ввезена за 95 дней до ввоза оцениваемого товара, стоимость товара 1 215 000 руб., количество 720 шт.

Ответ обоснуйте.

Согласно положениям Закона о таможенном тарифе товар должен быть ввезен не ранее чем за 90 дней до ввоза оцениваемого товара. Этому условию соответствуют две из указанных партий товара — первая и вторая, пересекшие российскую таможню за 5 и 7 дней до процедуры оценки соответственно. Третья партия идентичных товаров была ввезена на 5 дней позже установленного законодательством периода, и следовательно, цена единицы товара этой партии не будет приниматься при определении стоимости ввозимого товара.

Определим цену единицы товара:

- 810 руб. по первой партии (640 000 руб. : 790 шт.),
- 1090 руб. по второй партии (850 000 руб. : 780 шт.).

Таможенная стоимость ввозимого товара будет определяться исходя из наименьшей цены, т.е. 810 руб., и составит 607 500 руб. (810 руб. × 750 шт.).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Каким законодательным актом определяется порядок взимания таможенных пошлин?
2. В чем заключаются основные цели введения таможенных пошлин?
3. Чем характеризуются отдельные виды таможенных пошлин?
4. Какие виды ставок таможенных пошлин предусмотрены российским законодательством?
5. Назовите особенности установления ставок таможенных пошлин при ввозе товара физическими лицами для личного пользования.
6. Какие используются методы для определения таможенной стоимости товара?

ЗАДАНИЯ

1. Физическим лицом для личного потребления ввозятся через таможенную границу Российской Федерации товар таможенной стоимостью 550 000 руб. и весом 200 кг и автомобиль, с момента выпуска которого прошло 8 лет, таможенной стоимостью 350 000 руб. и рабочим объемом двигателя 1900 куб. см. Ставка таможенной пошлины на ввоз автомобиля, рабочий объем двигателя которого не превышает 2500 куб. см, установлена в размере 2 евро за куб. см. Курс евро — 36,2 руб. за 1 евро. Исчислите сумму таможенной пошлины, которую необходимо уплатить физическому лицу.
2. 25 августа 2005 г. продекларирован ввозимый на таможенную территорию Российской Федерации товар — мужская туалетная вода:
 - таможенная стоимость товара — 25 500 дол. США;
 - ставка ввозной таможенной пошлины — 24% таможенной стоимости;
 - страна происхождения товара — Франция.

Исчислите сумму таможенной пошлины в рублях, если курс доллара составлял: 15 августа 2005 г. — 28,8 руб., 20 августа 2005 г. — 28,78 руб., 23 августа 2005 г. — 28,75 руб., 26 августа 2005 г. — 28,78 руб.

3. Декларируется ввозимый на таможенную территорию Российской Федерации товар — одежда детского ассортимента:

- закупочная стоимость товара — 750 000 руб.;
- расходы по транспортировке товара до границы — 145 000 руб.;
- расходы по транспортировке товара от таможенной территории до пункта назначения — 72 000 руб.;
- расходы на юридические услуги — 50 000 руб.;
- стоимость упаковки — 36 000 руб.;
- процент прибыли от стоимости товара получаемой экспортером — 18%;
- ставка ввозной таможенной пошлины — 22% таможенной стоимости;
- страна происхождения — Вьетнам.

Исчислите ввозную таможенную пошлину. Дайте обоснование выбора метода определения таможенной стоимости товара.

4. Декларируется ввозимый на таможенную территорию Российской Федерации товар — алкогольная продукция:

- таможенная стоимость товара — 4720 дол. США;
- ставка ввозной таможенной пошлины — 100%, но не менее 1,5 евро за 1 л;
- количество товара — 3200 л;
- страна происхождения — Голландия.

Курс евро — 35,95 руб. за 1 евро, курс валюты, в которой указана таможенная стоимость товара — 28,85 руб. за 1 дол. США.

Исчислите ввозную таможенную пошлину.

5. Декларируется ввозимый на таможенную территорию Российской Федерации товар — апельсины:

- количество товара — 10 500 кг;
- ставка ввозной таможенной пошлины — 0,2 евро за 1 кг;
- таможенная стоимость товара — 6300 дол. США;
- страна происхождения — Египет.

Курс евро — 35,61 руб. за 1 евро, курс валюты, в которой указана таможенная стоимость товара — 28,77 руб. за 1 дол. США.

Исчислите ввозную таможенную пошлину, подлежащую уплате в бюджет.

ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

8.1. ПРАВА, ОБЯЗАННОСТИ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Права, обязанности и ответственность налогоплательщиков регулируется положениями части первой НК РФ.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которые в соответствии с законодательством возложена обязанность уплачивать налоги и сборы.

Права налогоплательщиков установлены в ст. 21 НК РФ. Плательщик налогов и сборов имеет право:

- получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) по всем вопросам, касающимся действующего законодательства о налогах и сборах, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения;
- получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения федерального законодательства о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления — по вопросам применения соответственно законодательству субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;
- использовать налоговые льготы при наличии оснований;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит;
- имеют право на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах и налоговой тайны;
- не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов;
- иные права, предусмотренные положениями НК РФ.

Обеспечение интересов налогоплательщиков, а также административная и судебная защита их прав гарантируются положениями НК РФ и иными федеральными законами. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков должностными лицами налоговых органов влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Перечень **обязанностей налогоплательщиков** содержится в ст. 23 НК РФ. Согласно ему плательщик налогов и сборов обязан:

- уплачивать законно установленные налоги;
- своевременно встать на учет в налоговых органах;
- вести в установленном порядке учет доходов, расходов и объектов налогообложения;
- предоставлять в налоговые органы по месту учета в установленном порядке налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность, а также в предусмотренных законом случаях документы и информацию, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налоговых органов об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов;
- нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Кроме этого, налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган по своему местонахождению следующие сведения:

- об открытии или закрытии счетов (в десятидневный 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 Российской Федерации (в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации);

■ о реорганизации (в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения).

Привлечение к ответственности за нарушение налогового законодательства осуществляется только на основаниях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

Лицо не может быть привлечено повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Законодательством установлены обстоятельства, которые полностью исключают привлечение налогоплательщика к ответственности. К ним относятся (ст.109 НК РФ):

■ отсутствие события налогового правонарушения;

■ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

■ физическое лицо на момент совершения налогового правонарушения не достигло 16-летнего возраста;

■ истек срок давности привлечения к ответственности (3 года).

Исключают вину лица в совершении налогового правонарушения следующие обстоятельства (ст. 111 НК РФ):

■ нарушение совершено вследствие стихийного бедствия или чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

■ нарушение совершено в состоянии, при котором лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях вследствие болезненного состояния;

■ выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных налоговым органом в пределах его компетенции.

В статье 112 НК РФ установлены обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, которые учитываются при принятии решения о привлечении к ответственности. Таковыми являются следующие обстоятельства: совершение нарушения вследствие тяжелых личных или семейных обстоятельств, под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости и иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность. Отягчающим обстоятельством является повторное привлечение к ответственности за аналогичное правонарушение.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа уменьшается в два раза, а отягчающего — увеличивается на 100%.

Суммы задолженности по налогам и пени перечисляются налогоплательщиком самостоятельно или могут быть взысканы налоговым ор-

ганом; налоговые санкции (штрафы) взыскиваются только в судебном порядке. Пени начисляются за каждый календарный день просрочки уплаты налога в процентах от неуплаченной суммы (процентная ставка равна $\frac{1}{300}$ действующей в это время ставки рефинансирования Банка России).

Законодательством предусмотрена следующая система налоговых штрафов:

- за подачу заявления о постановке на учет в налоговом органе в срок позже 10 дней взыскивается штраф 5000 руб., а позже 90 дней — 10 000 руб.;

- ведение деятельности без постановки на учет влечет взыскание штрафа в размере 10% полученных доходов, но не менее 20 000 руб., а те же действия, осуществляемые в период более 90 дней — 20% дохода;

- непредставление в установленный срок декларации влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, а за период свыше 180 дней дополнительно — 30% суммы налога и 10% суммы налога, подлежащий уплате на основе декларации за каждый полный или неполный месяц;

- грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения в течение одного налогового периода влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб., в течение нескольких периодов — 15 000 руб. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 10 000 руб. Под грубым нарушением понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета, неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета и отчетности;

- неуплата или неполная уплата налога влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченных сумм налога, а то же деяние, совершенное умышленно — 40% неуплаченных сумм налога;

- непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговые органы необходимых документов влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Кроме вышеизложенного, по выявленным налоговыми органами нарушениям физические или должностные лица налогоплательщиков-организаций привлекаются к административной ответственности в соответствии с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях.

Главной задачей налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах, правильностью их исчисления,

полнотой и своевременностью внесения в соответствующие бюджеты налогов и других платежей, установленных законодательством Российской Федерации и республик в ее составе, органами государственной власти краев, областей, автономных образований.

В соответствии с частью первой НК РФ, налоговые органы наделены следующими **правами**:

- требовать от налогоплательщика документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность и своевременность их исчисления и уплаты;

- проводить налоговые проверки;

- проводить выемку документов при проведении налоговых проверок, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, когда есть основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков;

- осматривать любые помещения, используемые для извлечения дохода;

- определять суммы налогов расчетным путем, в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к проверке;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

- иные права в соответствии со ст. 31 НК РФ.

Обязанности налоговых органов:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах и осуществлять контроль за его соблюдением;

- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;

- проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах;

- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или взысканных сумм налогов, пеней и штрафов, предусмотренных НК РФ;

- соблюдать налоговую тайну;

- направлять налогоплательщику копии акта налоговой проверки и решения налогового органа;

- другие обязанности, предусмотренные НК РФ.

Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий или бездействия. Причиненные убытки возмещаются за счет федерального бюджета.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие установлены законодательством права и обязанности налогоплательщика?
2. Какие обстоятельства смягчают вину налогового правонарушения?
3. Какие установлены санкции за несвоевременную уплату налога?
4. Каков порядок применения административных штрафов?
5. Имеют ли право налоговые органы изымать документацию по исчислению налогов?
6. В чем состоят обязанности налоговых органов и их должностных лиц?
7. Какова структура налоговых органов?

ЗАДАНИЯ

1. Организация уплатила следующие виды налогов за III квартал 2005 г. 15 ноября:
 - НДС в сумме 18 500 руб.;
 - налог на прибыль в сумме 14 000 руб.;
 - налог на имущество организаций в сумме 3200 руб.

Законодательным органом власти субъекта Российской Федерации срок уплаты налога установлен не позднее последнего дня подачи декларации.

Ставка рефинансирования Банка России — 13%.

Рассчитайте финансовые санкции, которые необходимо уплатить в бюджет.

2. ООО «МИГ» не подало заявление в налоговые органы о постановке на учет и не сообщило об открытии расчетного счета в течение 15 дней с момента регистрации. Деятельность организацией не осуществлялась. Рассчитайте финансовые санкции, которые необходимо уплатить.
3. ОАО «Ресурс» сдало налоговую отчетность за I квартал текущего налогового периода 12 мая. В отчетности представлены декларации по следующим видам налогов:
 - НДС, начислено 25 850 руб.;
 - налог на прибыль, начислено 19 700 руб.;
 - транспортный налог, начислено 2200 руб.

Законодательным органом власти субъекта Российской Федерации срок уплаты налога установлен не позднее последнего дня подачи декларации.

Рассчитайте финансовые санкции, которые необходимо уплатить в бюджет.

8.2. ВИДЫ И МЕТОДЫ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Государственный налоговый контроль занимает особое место в государственном финансовом контроле и является обязательным условием эффективного функционирования финансовой системы страны. Он представляет собой систему мер по проверке законности, целесообразности и эффективности действий по формированию денежных фондов на всех уровнях государственного управления.

В статье 82 НК РФ указано, что налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах их компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Налоговые и таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике или налоговом агенте, полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, действующего законодательства и принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую тайну.

Одним из наиболее эффективных методов контроля со стороны налоговых органов является налоговая проверка. Необходимость проведения проверок обусловлена рядом причин:

- несогласованностью в ряде случаев нормативных актов по налоговому учету и правил бухгалтерского учета;
- развитием частного бизнеса без образования юридического лица, представители которого в силу своей мобильности, непостоянства местонахождения и сложности контроля за их деятельностью уходят от налогообложения или указывают заниженный доход и, соответственно, платят меньше налогов;
- нестабильностью и несовершенством налогового законодательства, сложностью в понимании законодательных актов руководителями и главными бухгалтерами организаций;

■ преднамеренным уходом от уплаты налогов или занижением налоговой базы, в первую очередь по налогу на прибыль, налогу на добавленную стоимость, имуществу организаций.

Согласно действующему законодательству, налоговые органы имеют право проводить камеральные и выездные налоговые проверки. Налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествующих году проведения контрольного мероприятия.

Пример 8.1. Организация зарегистрирована 20 мая 2000 г. Налоговые органы решили проверить правильность исчисления налогов налогоплательщиком в мае 2005 г. Они имеют право проверить деятельность организации только за период с 1 января 2002 г. по 31 декабря 2004 г. Отрезок времени со дня регистрации, т.е. с 20 мая 2000 г., и до 1 января 2002 г. останется не проверенным в отношении правильности исчисления налогов.

Запрещается проведение повторных выездных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации, или вышестоящие налоговые органы осуществляют проверку в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Согласно ст. 88 **камеральная проверка** проводится по месту нахождения налогового органа на основании представленных налогоплательщиками деклараций и документов, которые служат основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности плательщика, имеющихся у налогового органа. Такая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок. При осуществлении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления

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

Следует отметить, что в настоящее время этому виду проверки придается особое значение, так как она проводится практически в отношении всех налогоплательщиков. По результатам проверки на основе анализа показателей деятельности организации делаются рекомендации о включении той или иной организации в график проведения выездной налоговой проверки.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа и может иметь объектом рассмотрения один или несколькими налогами. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более выездные проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период. Продолжительность проверки не может превышать более двух месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить этот срок до трех месяцев, например, при наличии у организаций филиалов или представительства (ст. 89 НК РФ).

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории налогоплательщика или налогового агента без учета периодов между вручением проверяемому лицу требования о представлении документов и их передачей (ст. 93 НК РФ).

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. После подписания этой справки налогоплательщиком данный представитель налогового органа не имеет права находиться на его территории, а также требовать документы.

При необходимости, уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения (ст. 92 НК РФ).

При наличии у проверяющих достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована

необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа проверяемого лица скрепить печатью или подписью изымаемые документы делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке проверяющими должен быть составлен акт, который подписывается ими и руководителем проверяемой организации. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись. В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по их устранению и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за допущенные нарушения (ст. 100 НК РФ).

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта по почте заказным письмом датой его вручения считается шестой день, начиная со дня отправки.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт и возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

По истечении указанного двухнедельного срока руководитель налогового органа или его заместитель в течение не более 14 дней рассматривает акт налоговой проверки и представленные налогоплательщиком документы и материалы и выносит решение, на основании которого выписывается требование об уплате налогов и пени (при наличии налоговых нарушений). Копия решения и требование вручается налогоплательщику.

Выездные налоговые проверки делятся на следующие виды:

- комплексная проверка, в ходе которой охватываются все сферы финансово-хозяйственной деятельности организации (как правило, по всем видам налогов), ревизуются все счета организации, играющие роль в формировании налоговых обязательств, за различные отчетные периоды;

- тематическая проверка охватывает отдельные сферы финансово-хозяйственной деятельности организации, вопросы правильности исчисления отдельных видов налогов и других обязательных платежей;

- экспресс-проверка проводится по одному или по нескольким аспектам деятельности организации. В ходе ее налоговый работник может ограничиться проведением лишь «теста на достоверность» системы бухгалтерского учета налогоплательщика. При получении положительного результата тестирования дальнейшая проверка налогоплательщика может не проводиться.

Общепризнано, что проведение налоговых проверок и выводы по их результатам являются наиболее сложным и конфликтным моментом взаимоотношений между налогоплательщиками и налоговыми органами. В современном законодательстве существенно усилена защита прав налогоплательщиков.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем состоит смысл понятия «налоговый контроль»?
2. Какова сущность камеральной проверки?
3. Какие виды выездной проверки предусмотрены действующим законодательством?
4. Каков порядок проведения выездной проверки?

ЗАДАНИЯ

1. В результате выездной проверки установлено, что предприятие за 2004 г. недоначислило следующие виды налогов:
 - НДС — 27 800 руб.;
 - на имущество организаций — 5400 руб.;
 - земельный налог — 12 200 руб.

Оплата сумм налога по итогам налогового периода должна быть произведена организацией: НДС — 20 января 2005 г., на имущество организаций — 30 марта 2005 г., по земельному налогу — 15 февраля 2005 г. По инкассовому поручению налоговых органов 20 августа 2005 г. взысканы денежные средства в бюджет государства. Ставка рефинансирования Банка России — 13%.

Рассчитайте финансовые санкции, которые необходимо уплатить предприятию.

2. При проверке 25 апреля 2005 г. налоговыми органами банка были зафиксированы следующие виды нарушений:

- открытие банком счета индивидуальному предпринимателю 10 февраля 2005 г. без предъявления им свидетельства о постановке на учет в налоговую инспекцию;
- не сообщено банком налоговому органу сведений о закрытии счета организации 12 марта 2005 г.;
- неприостановление операций по счету налогоплательщика при наличии решения налогового органа от 15 апреля 2005 г.

Рассчитайте штрафные санкции.

3. В 2005 г. бухгалтер обнаружил ошибку в декларации по налогу на прибыль за I квартал 2003 г. Отчетным периодом у организации являются квартал, полугодие и 9 месяцев. Ошибка затрагивает несколько отчетных периодов 2003 г. Определите, за какие периоды бухгалтер должен подать уточненные декларации или пересчитать налоговые обязательства текущего отчетного периода.

БУХГАЛТЕРСКИЙ И НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

Вступление в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ с 1 января 2002 г. поставило перед работниками бухгалтерской службы новые проблемы. Появилось понятие «налоговый учет» и закрепилось понятие «учетная политика в целях налогообложения» или «налоговая политика».

Налоговый и бухгалтерский (финансовый) учет существенно различаются по своим целям, задачам и принципам. Наиболее проблематичным является формирование методического обеспечения способов ведения налогового учета, так как в указанной главе НК РФ методика его организации и ведения не разработаны.

Налоговый учет представляет собой систему регистрации и обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Основными задачами налогового учета являются:

- получение полной информации о порядке формирования данных в отношении величины доходов и расходов организации, которые определяют размер налоговой базы отчетного налогового периода;
- обеспечение этой информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за точностью исчисления расчетов с бюджетом по налогу на прибыль.

**9.1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ
ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ**

Для учета расчетов с бюджетом по налогу на добавленную стоимость (НДС) используется активный счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» и пассивный счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Счет 19 «НДС по приобретенным ценностям» может иметь следующие субсчета:

19-1 «НДС при приобретении основных средств»;

19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;

19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»;

19-4 «НДС при осуществлении капитальных вложений»;

19-5 «Акцизы по оплаченным материальным ценностям».

По дебету счета 19 организация отражает суммы НДС, уплаченные по приобретенным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Суммы НДС, подлежащие возмещению из бюджета, списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» только после оплаты поставщикам (подрядчикам) за оприходованные и принятые на учет материальные ценности.

Суммы НДС, фактически полученные от покупателей и заказчиков за проданные им товары, продукцию, работы, услуги, отражаются по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» и дебету счетов 90 «Продажи» или 91 «Прочие доходы и расходы».

Если выручка от продаж принимается к учету *по мере отгрузки*, то сумма налога, выделенная отдельно в первичных документах по отгруженной продукции в составе выручки от продажи, отражается по кредиту счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с дебетом счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно указанная сумма налога отражается по дебету счетов 90, 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Пример 9.1. В налоговой политике ОАО «Союз», специализирующегося на изготовлении крупной бытовой техники, выручка от продаж принимается к учету по моменту отгрузки. В марте 2005 г. предприятие отгрузило покупателям продукции на сумму 802 400 руб., в том числе НДС 122 400 руб. В этом же месяце от поставщиков были получены материалы на сумму 424 800 руб., в том числе НДС 64 800 руб. Покупатели оплатили отгруженную продукцию в полном объеме в апреле 2005 г. В учете были сделаны следующие записи:

- 1) Отгружена покупателям продукция:
Д 62 — К 90 — 802 400 руб.;
- 2) Отражается НДС от суммы выручки:
Д 90 — К 68 — 122 400 руб.;
- 3) Отражается НДС по оприходованным материалам:
Д 19-3 — К 60 — 64 800 руб.;

4) Принят к зачету платежей в бюджет НДС по оприходованным ценностям:

Д 68 — К 19-3 — 64 800 руб.;

5) Перечислено в бюджет в погашение задолженности по НДС:

Д 68 — К 51 — 57 600 руб. (122 400 руб. — 64 800 руб.);

6) В апреле 2005 г. поступили денежные средства от покупателей:

Д 51 — К 62 — 802 400 руб.

Если в целях налогообложения выручка от продажи продукции (работ, услуг) принимается *по мере ее оплаты*, сумма НДС, подлежащая получению от покупателей и заказчиков, учитывается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» в корреспонденции с дебетом счетов 90, 91. При оплате товаров (работ, услуг) сумма НДС списывается с дебета счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС» в кредит счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Пример 9.2. Рассмотрим предыдущий пример при условии, что в налоговой политике ОАО «Союз» выручка от продажи продукции в целях налогообложения принимается по мере ее оплаты. Денежные средства от покупателей поступили на расчетный счет предприятия в апреле 2005 г. в сумме 613 600 руб., в том числе НДС 93 600 руб. В этом случае записи на счетах бухгалтерского учета будут иметь следующий вид:

1) отгружена покупателям продукция:

Д 62 — К 90 — 802 400 руб.;

2) отражается НДС от суммы выручки:

Д 90 — К 68 — 122 400 руб.;

3) отражается НДС по оприходованным материалам:

Д 19/3 — К 60 — 64 800 руб.;

4) принят к зачету платежей в бюджет НДС по оприходованным ценностям:

Д 68 — К 19-3 — 64 800 руб.;

5) в апреле 2005 г. поступили денежные средства от покупателей:

Д 51 — К 62 — 613 600 руб.;

6) отражается задолженность перед бюджетом по НДС от суммы оплаты:

Д 76 — К 68 — 93 600 руб.;

7) перечислено в бюджет в погашение задолженности по НДС:

Д 68 — К 51 — 28 800 руб. (93 600 руб. — 64 800 руб.).

НДС, уплаченный *при приобретении основных средств*, отражается бухгалтерской записью:

Д 19-1 — К 60, 76. В момент принятия на учет основных средств сумма налога списывается Д 68 — К 19-1.

При выполнении работ по *строительству хозяйственным способом* сумма НДС отражается бухгалтерской записью:

Д 08 — К 68. В момент ввода объекта в эксплуатацию на основании акта приемки—передачи основных средств сумма учтенного в процессе строительства НДС отражается записью Д 68 — К 08.

При выполнении работ по *строительству подрядным способом* сумма НДС отражается бухгалтерской записью:

Д 19-4 — К 60, 76. В момент ввода в эксплуатацию объектов капитального строительства сумма НДС, уплаченная подрядным организациям, списывается с кредита счета 19-4 в дебет счета 68.

НДС, уплаченный *при приобретении нематериальных активов*, отражается бухгалтерской записью:

Д 19-2 — К 60, 76. Сумма НДС, подлежащая возмещению, списывается Д 68 — К 19-2.

При недостатке, порче или хищении материальных ресурсов до момента отпуска их в производство (эксплуатацию) и до момента оплаты сумма указанного в первичных документах при их приобретении и не подлежащего зачету НДС списывается с кредита счета 19 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В случае обнаружения недостачи, порчи или хищения материальных ресурсов до момента отпуска их в производство и после их оплаты ранее уже возмещенные из бюджета суммы не подлежащего зачету НДС восстанавливаются по кредиту счета 68 в корреспонденции с дебетом счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Суммы НДС, перечисленные в бюджет, отражаются бухгалтерской записью:

Д 68 — К 51.

Для **учета расчетов с бюджетом по акцизам** используется счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 5 «Акцизы по оплаченным материальным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

Суммы акцизов, уплаченных поставщиками за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж, организация отражает бухгалтерской записью:

Д 19-5 — К 60, 76. Суммы акцизов, предусмотренные в составе выручки от реализации товаров, в том числе выработанных из давальческого сырья, отражаются Д 90 — К 68.

Суммы акцизов по материальным ценностям, учитываемым по дебету счета 19-5, списываются в уменьшение задолженности перед бюджетом по акцизам по мере списания на производство оприходованных и оплаченных материальных ценностей с кредита счета 19-5 в дебет счета 68.

Если для целей налогообложения выручка от реализации продукции (работ, услуг) принимается по мере ее оплаты, сумма акцизов, подлежащая получению от покупателей и заказчиков, учитывается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по акцизам» и дебету счета 90 «Продажи». При оплате продукции сумма акцизов списывается со счета 76 в дебет счета 68.

Перечисление *авансовых платежей акцизов* в бюджет по подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора установленного образца, отражается записью по кредиту счетов учета денежных средств в корреспонденции с дебетом счета 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора». По мере реализации таких товаров сумма акцизов отражается бухгалтерской записью:

Д 90 — К 68. Одновременно авансовый платеж в части расходов, приходящихся на реализацию подакцизных товаров с наклеенными марками акцизного сбора, списывается с кредита счета 97 в дебет счета 68.

Фактическая себестоимость подакцизных товаров (без учета акцизов), используемых для производства других товаров, не облагаемых акцизами, отражается по кредиту счетов 21 «Полуфабрикаты собственного производства» или 43 «Готовая продукция» в корреспонденции с дебетом счета 20 «Основное производство». Одновременно по этим товарам исчисленная сумма акцизов отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции с дебетом счета 20, а суммы акцизов, перечисленные в бюджет — по дебету счета 68 в корреспонденции с кредитом счета 51.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на имущество». Начисление суммы налога на имущество отражается бухгалтерской записью:

Д 91 — К 68; перечисление налога — Д 68 — К 51.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на прибыль ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Начисление авансовых платежей по налогу на прибыль и платежей по пересчетам по нему из фактической прибыли отражается записью:

Д 99 — К 68; перечисление платежей — Д 68 — К 51.

Учет расчетов с бюджетом по налогу на доходы физических лиц ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на доходы физических лиц». Налог исчисляется и удерживается теми организациями, в которых был получен доход физическими лицами. На сумму удержанного из доходов физического лица налога составляется бухгалтерская запись:

Д 70 — К 68. Исчисленный и удержанный налог должен быть перечислен налоговым агентом в бюджет не позднее дня получения в банке денежных средств на выплату дохода физическим лицам. Перечисление сумм налога на доходы физических лиц в бюджет отражается бухгалтерской записью:
Д 68 — К 51.

Учет расчетов с дорожными фондами по налогу на пользователей дорог осуществляется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог». Начисление сумм налога на пользователей автомобильных дорог отражается записью:

Д 26, 44 — К 76. Суммы налога перечисляются в соответствующий дорожный фонд, что отражается бухгалтерской записью: Д 76 — К 51.

Учет расчетов с дорожным фондом по транспортному налогу ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по транспортному налогу». Начисление взносов транспортного налога в составе затрат на производство отражается бухгалтерской записью:

Д 26, 44 — К 76; перечисление налога — Д 76 — К 51.

Учет расчетов по единому налогу на вмененный доход ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на вмененный доход». Начисление единого налога на вмененный доход отражается записью:

Д 99 — К 68. В связи с тем, что 25% общей суммы единого налога зачисляется в государственные внебюджетные фонды, в бухгалтерском учете делается запись: Д 68 — К 69.

Перечисление налога отражается бухгалтерской записью:

Д 68, 69 — К 51.

Единый социальный налог уплачивают организации, производящие выплаты физическим лицам. Взносы по нему зачисляются в государственные внебюджетные фонды: Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования. Отчисления единого социального налога относятся на затраты организации. Начисленная сумма отражается по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию в дебет счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на взносы по доходам работников, занятых в капитальном строительстве;
- 20 «Основное производство» — на взносы, производимые от доходов работников, занятых непосредственно производством основной продукции;
- 23 «Вспомогательные производства» — на взносы, начисляемые по доходам работников, занятых во вспомогательных цехах;
- 25 «Общепроизводственные расходы» — на взносы по доходам обслуживающего персонала и работников управления цехов основного производства;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — на взносы по доходам обслуживающего персонала и персонала управления организации в целом;
- 44 «Расходы на продажу» — на взносы по доходам лиц, занятых отгрузкой и продажей продукции.

Ежемесячно организации производят уплату платежей в фонды в сроки, установленные для получения средств на оплату труда. На перечисленные суммы оформляется бухгалтерская запись:

Д 69 — К 51.

Средства фонда социального страхования могут использоваться организацией на выплату пособий по временной нетрудоспособности, а также на другие виды пособий по государственному социальному страхованию. На начисленную сумму пособия по временной нетрудоспособности и на другие выплаты, произведенные за счет средств фонда социального страхования, оформляется бухгалтерская запись:

Д 69 — К 70 — на сумму пособия по временной нетрудоспособности;

Д 69 — К 50, 51 — на расходы, направленные на санаторно-курортное обслуживание и другие выплаты социального характера.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Как отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом по налогу на добавленную стоимость и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
2. Как отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом по акцизам и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
3. Как отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом по налогу на имущество и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?

4. Как отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
5. Как отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом по налогу на доходы физических лиц и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
6. Как отразить операции по начислению задолженности по налогу на пользователей дорог и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
7. Как отразить операции по начислению задолженности по транспортному налогу и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
8. Как отразить операции по начислению задолженности перед бюджетом по единому налогу на вмененный доход и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?
9. Как отразить операции по начислению задолженности по единому социальному налогу и ее погашению на счетах бухгалтерского учета?

ЗАДАНИЯ

1. В налоговой политике ОАО «Эра», специализирующемся на изготовлении оборудования для саун, выручка от продаж принимается к учету по моменту отгрузки. В сентябре 2005 г. предприятие отгрузило покупателям продукции на сумму 1 593 000 руб., в том числе НДС 243 000 руб. В этом же месяце от поставщиков были получены материалы на сумму 767 000 руб., в том числе НДС 117 000 руб. Покупатели оплатили отгруженную продукцию в полном объеме в октябре 2005 г. Отрадите данные хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.
2. В налоговой политике ОАО «Ботанический сад», специализирующемся на выращивании декоративных растений, выручка от продаж принимается к учету по моменту оплаты. В июне 2005 г. было отгружено покупателям продукции на сумму 743 400 руб., в том числе НДС 113 400 руб. В этом же месяце от поставщиков были получены удобрения на сумму 217 120 руб., в том числе НДС 33 120 руб. Денежные средства от покупателей поступили на расчетный счет предприятия в июле 2005 г. в сумме 601 800 руб., в том числе НДС 91 800 руб. Отрадите данные хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.
3. ЗАО «Кристалл» израсходовало для изготовления 1000 л водки «Сувенир», содержащей 40 объемных процентов этилового спирта, 400 л безводного этилового спирта. Сумма акциза, уплаченная поставщикам за безводный этиловый спирт, используемый в качестве сырья

для производства водки «Сувенир», составила 6480 руб. Сумма акциза, полученная в составе выручки от реализации 1000 л водки «Сувенир», составила 45 600 руб. Отрадите данные хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета. Рассчитайте сумму акциза, подлежащую внесению в бюджет.

4. По итогам работы за I квартал 2005 г. ЗАО «Литейно-механический завод» были начислены и уплачены следующие налоги:

- на имущество — 3700 руб.;
- прибыль — 12 600 руб.;
- пользователей автомобильных дорог — 1720 руб.;
- транспортный налог — 980 руб.

Напишите проводки по начислению и уплате данных налогов.

9.2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

С 1 января 2002 г. в связи с вступлением в действие главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ законодательно установлена обязанность организаций по ведению налогового учета.

В соответствии с действующим налоговым законодательством можно предложить два варианта ведения налогового учета:

- автономное ведение налогового и бухгалтерского учета;
- интегрированное ведение налогового и бухгалтерского учета.

Первый вариант ведения налогового учета предусматривает необходимость организации специальной службы, занимающейся всеми вопросами налогообложения на предприятии, включая формирование налоговой политики (оптимизации налогообложения) и взаимодействие с налоговыми органами. Специалисты данной службы могут координировать всю финансовую деятельность организации. Причем их образование не требует специальной подготовки в области бухгалтерского учета, так как при ведении налогового учета можно не учитывать правила ведения бухгалтерского учета, в том числе применение бухгалтерских счетов, двойной записи и т.д.

Такой управленческий механизм строится на применении аналитических регистров налогового учета, которые формируются на основе первичных документов, являющихся основанием и для ведения бухгалтерского учета. В этом случае следует предусмотреть дополнительные экземпляры первичных документов, создаваемые для ведения налогового учета. Кроме того, необходимо обеспечить взаимосвязь данных налогового и бухгалтерского учета, а также внутренний контроль тождественности информации двух видов учета, что значительно увеличит расходы организации.

Второй вариант предусматривает максимальное сближение (интеграцию) бухгалтерского и налогового учета. Поскольку в этом варианте регистры налогового учета строятся на основе регистров и первичных документов бухгалтерского учета, ведение налогового учета осуществляется работниками бухгалтерской службы.

При выборе варианта ведения налогового учета следует учитывать влияние всех факторов, а не только финансовые возможности организации. Такими факторами являются: организационная структура предприятия; отраслевая принадлежность и специфика деятельности; наличие внешних и внутренних пользователей информации; степень автоматизации и объем информационных потоков между структурными подразделениями; уровень состояния системы бухгалтерского учета, внутреннего и внешнего контроля.

Для организации налогового учета налогоплательщикам необходимо принять и утвердить учетную политику для целей налогообложения.

Учетная политика — это совокупность способов ведения налогового учета имущества, хозяйственных операций, доходов и расходов с целью формирования достоверной информации о прибыли организации в налоговой декларации.

Учетная политика должна раскрывать подходы организации при решении следующих вопросов:

- определение налоговой базы по налогу на прибыль;
- формирование налоговых обязательств перед бюджетом;
- оценка имущества;
- распределение убытков между налоговыми периодами.

В процессе формирования учетной политики должны быть установлены и обоснованы организационно-технические и методические аспекты налогового учета:

- порядок организации налогового учета;
- принципы и порядок налогового учета всех видов деятельности, осуществляемых налогоплательщиком;
- формы аналитических регистров налогового учета;
- технология обработки учетной информации; способы ведения налогового учета.

К учетной политике прилагаются формы аналитических регистров и порядок отражения в них информации. При этом каждый регистр должен содержать следующие реквизиты: наименование, период составления, измерители операции, наименование операции, подпись лица, ответственного за составление регистра.

Принятая учетная политика утверждается соответствующим приказом руководителя организации.

Способы ведения налогового учета (табл. 9.1), выбранные организацией, применяются последовательно от одного учетного периода к другому. Изменения в учетную политику могут вноситься в случаях:

- изменения законодательства о налоге на прибыль;
- изменения применяемых способов налогового учета.

Таблица 9.1

Способы ведения налогового учета

Объект учетной политики	Способ ведения налогового учета
Классификация доходов и расходов	Отнесение доходов (расходов) к доходам (расходам) от реализации товаров (работ, услуг) Отнесение доходов (расходов) к внереализационным доходам (расходам)
Порядок признания доходов и расходов	Признание доходов (расходов) в отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся Признание доходов (расходов) в отчетном (налоговом) периоде, в котором поступили денежные средства, имущество (работы, услуги) и (или) имущественные права
Порядок признания убытка	Полное признание убытка в отчетном (налоговом) периоде Перенос убытка на будущие отчетные (налоговые) периоды
Начисление амортизации	Линейный метод Нелинейный метод
Формирование резервов	Формируются резервы по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию Резервы не формируются
Оценка списываемых материалов и товаров	Метод оценки по себестоимости единицы запасов Метод оценки по средней себестоимости Метод оценки по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО) Метод оценки по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО)
Периодичность уплаты в бюджет налога на прибыль	Ежеквартальная уплата Ежемесячная уплата

Большинство из указанных в таблице аспектов детально рассмотрены в параграфе 3.1 «Налог на прибыль организации». Здесь кратко остановимся на наиболее важных с точки зрения формирования учетной политики предприятия.

Классификация доходов и расходов. С 1 января 2002 г. организация обязана аккумулировать в налоговом учете информацию о доходах от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имуществен-

ных прав и о внереализационных доходах. Аналогичным образом должна формироваться информация и о расходах.

Представленный подход к классификации доходов и расходов отличается от принципов их группировки для целей бухгалтерского учета. В соответствии с главой 25 НК РФ организация вправе самостоятельно классифицировать:

- доходы (расходы) от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- доходы (расходы) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности.

В налоговом учете эти доходы (расходы) признаются как внереализационные. Однако если имущество и интеллектуальная собственность предоставляются за плату во временное владение и пользование на постоянной основе, то они должны быть включены в состав доходов (расходов) от реализации.

Пример 9.3. Организация получила в 2003 г. доход на общую сумму 100 000 000 руб., в том числе от сдачи имущества в аренду 3 000 000 руб. Договоры аренды пролонгированы на 2004 г. Таким образом, в 2003 г. арендная плата должна быть признана в налоговом учете как доход от реализации услуг, поскольку имущество сдается в аренду на постоянной основе; в бухгалтерском учете — как операционный доход, так как удельный вес арендной платы в доходах 2003 г. (3%) не превышает порога существенности (5%).

Порядок признания доходов и расходов. В налоговом учете допускается два варианта признания доходов (расходов) — метод начисления и кассовый метод.

Порядок признания убытков. Согласно ст. 283 НК РФ с 1 января 2002 г. налогоплательщик может признавать свой убыток не только в текущем налоговом периоде, но и в будущих налоговых периодах. Это позволяет сглаживать существующие противоречия между налоговым и бухгалтерским учетом, особенно в организациях, которые получают в налоговом учете убыток, а в бухгалтерском — прибыль.

Правила переноса убытка на будущие налоговые периоды предполагают соблюдение двух условий:

- 1) перенос убытка осуществляется в течение не более чем 10 лет;
- 2) сумма переносимого убытка не должна превышать 30% налоговой базы по налогу на прибыль.

Пример 9.4. В 2002 г. организация получила убыток — 10 000 000 руб. Согласно налоговой политике он подлежит покрытию в будущих налоговых периодах. В 2003 г. налоговая база по налогу на прибыль состави-

ла 8 000 000 руб., в 2004 г. — 5 000 000 руб., в 2005 г. — 12 000 000 руб., в 2006 г. — 9 000 000 руб. Предельно возможные суммы прибыли, направляемые на покрытие убытка в этих периодах, представлены ниже:

2002 г. — остаток убытка 10 000 000 руб., сумма переносимого убытка 2 400 000 руб. ($8\,000\,000 \text{ руб.} \times 30\%$);

2003 г. — остаток убытка 7 600 000 руб., сумма переносимого убытка 1 500 000 руб. ($5\,000\,000 \text{ руб.} \times 30\%$);

2004 г. — остаток убытка 6 100 000 руб., сумма переносимого убытка 3 600 000 руб. ($12\,000\,000 \text{ руб.} \times 30\%$);

2005 г. — остаток убытка 2 500 000 руб., сумма переносимого убытка 2 500 000 руб. ($9\,000\,000 \text{ руб.} \times 30\%$).

Таким образом, убыток, полученный в 2002 г., должен быть покрыт в течение четырех налоговых периодов — с 2003 по 2006 г.

Организация, получившая убытки более чем в одном налоговом периоде, осуществляет их перенос на будущее согласно очередности получения, т.е. после покрытия соответствующих убытков.

Начисление амортизации. При формировании учетной политики организация может выбрать один из методов начисления амортизации — линейный или нелинейный (метод уменьшаемого остатка), — который устанавливается в отношении каждого объекта амортизируемого имущества (основных средств и нематериальных активов) и применяется в течение всего срока его полезного использования.

При расчете амортизации основных средств могут быть использованы повышающие или понижающие коэффициенты. Это положение также должно быть закреплено в учетной политике (ст. 259 НК РФ).

Повышенные коэффициенты могут быть применены в отношении:

- основных средств, эксплуатируемых в условиях агрессивной среды или повышенной сменности ($1 < k \leq 2$);

- основных средств, являющихся предметом договора финансового лизинга ($1 < k \leq 3$).

Пониженные коэффициенты могут устанавливаться в отношении любого амортизируемого имущества, перечень которого утвержден руководителем организации ($0 < k < 1$).

Формирование резервов. В целях равномерного включения предстоящих затрат в расходы организация может создавать резервы:

- по сомнительным долгам;

- по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (ст. 266 НК РФ).

Принимая решение о создании резервов по сомнительным долгам, необходимо четко видеть различия между налоговым и бухгалтерским подходом к регулированию данной области учета (табл. 9.2).

Таблица 9.2

Различия в регулировании порядка создания и использования резерва по сомнительным долгам

База сравнения	Налоговый учет	Бухгалтерский учет
Цель создания	Покрытие убытков	Регулирование оценки дебиторской задолженности. Покрытие убытков
Область применения	Любая дебиторская задолженность, кроме долгов, образовавшихся в связи с невыплатой процентов	Любая дебиторская задолженность
Факторы, определяющие величину резервов	Сроки возникновения сомнительных долгов	Финансовое состояние должников. Вероятность погашения долгов
Источник создания	Внереализационные доходы текущего отчетного периода	Внереализационные доходы прошлого отчетного периода
Периодичность отчислений	Ежемесячно	Ежеквартально (ежегодно)
Ограничение величины резервов	10% суммы выручки отчетного (налогового) периода	Не предусмотрено
Направление использования	Покрытие убытков от списания безнадежных долгов	Покрытие убытков от списания сомнительных долгов, погашение которых нереально

Резерв создается отдельно по каждому сомнительному долгу на основе результатов инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной в конце предыдущего отчетного (налогового) периода. При этом размер отчислений в резерв должен быть равен:

- сумме сомнительного долга (по задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней);
- 50% суммы сомнительного долга (по задолженности со сроком возникновения от 45 до 90 дней).

Если сомнительный долг возник менее чем за 45 дней до окончания предыдущего отчетного периода, то резерв по нему не создается. Суммы отчислений, производимые в резервы по сомнительным долгам, включаются в состав внереализационных расходов только организациями, применяющими метод начисления. При использовании кассового метода учета такие затраты не признаются в целях налогообложения прибыли.

Пример 9.5. По итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной по состоянию на 1 января 2003 г., организация выявила сомнительные долги трех своих покупателей:

- компании «Альфа» — в сумме 1 000 000 руб. и сроком возникновения 760 дней;
- компании «Бета» — в сумме 1 600 000 руб. и сроком возникновения 56 дней;
- компании «Гамма» — в сумме 200 000 руб. и сроком возникновения 26 дней.

Согласно учетной политике организация определяет выручку методом начисления и ежегодно создает резервы сомнительных долгов. Таким образом, нужно сформировать два резерва на общую сумму 1 800 000 руб., в том числе:

- по сомнительному долгу компании «Альфа» — в сумме 1 000 000 руб.;
- по сомнительному долгу компании «Бета» — в сумме 800 000 руб. (1 600 000 руб. $\times$ 50%).

В 2003 г. ежемесячный размер отчислений в оба резерва составит 150 000 руб. (1 800 000 руб. : 12 мес.).

Не полностью использованные организацией резервы сомнительных долгов могут быть перенесены на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемых резервов подлежит корректировке на сумму остатка резервов предыдущего периода в следующем порядке:

- положительная разница между остатком старого резерва и новым резервом присоединяется к внереализационным доходам предыдущего периода;
- отрицательная разница между ними равномерно включается во внереализационные расходы нового периода.

Пример 9.6. Продолжим рассмотрение предыдущего примера. В 2003 г. первый резерв сомнительных долгов был использован на покрытие убытка от списания безнадежной задолженности компании «Альфа». Компания «Бета» полностью погасила свой долг. По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 1 января 2004 г., числятся два сомнительных долга:

- компании «Гамма» — в сумме 200 000 руб. и сроком возникновения 390 дней;
- компании «Дельта» — в сумме 500 000 руб. и сроком возникновения 120 дней.

Вероятность погашения сомнительного долга компанией «Гамма» предельно низкая. Таким образом, на 1 января 2004 г. остаток неиспользованных резервов составит 800 000 руб. Следовательно, в 2004 г. необходи-

мо создать два резерва сомнительных долгов на общую сумму 700 000 руб. Положительная разница между старыми и новыми резервами 100 000 руб. (800 000 руб. – 700 000 руб.) присоединяется к внереализационным доходам 2003 г.

Согласно ст. 267 НК РФ резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию может быть создан с целью финансирования предстоящих расходов по ремонту и обслуживанию поставленных товаров или выполненных работ, по которым в соответствии с условиями заключенных договоров организация приняла на себя гарантийные обязательства. Сумма отчислений устанавливается налогоплательщиком самостоятельно, при этом размер резерва не может превышать доли фактических расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации соответствующих товаров за предыдущие 3 года. Если организация ранее не осуществляла реализацию товаров с условиями гарантийного ремонта и обслуживания, то резерв создается в размере, не превышающем сумму затрат, запланированных на указанные цели.

Формирование резерва производится за счет отчислений, включаемых в расходы по производству и реализации товаров. Эта операция должна признаваться в налоговом учете на дату реализации соответствующих товаров, однако определить сумму операции в соответствии с данным требованием возможно только в том случае, если заранее известно число поставок в текущем налоговом периоде. По окончании отчетного налогового периода размер созданного резерва подлежит корректировке исходя из доли фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации соответствующих товаров за истекший год. Суммы резерва, не израсходованные по назначению в связи с истечением срока гарантийного ремонта и обслуживания, подлежат включению в состав внереализационных доходов соответствующего отчетного (налогового) периода.

Пример 9.7. Организация, специализирующаяся на изготовлении бытовой техники, приняла решение о создании в 2003 г. резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию. Сумма выручки от реализации бытовой техники составила в 2000–2002 гг. 200 000 000 руб., в 2003 г. – 80 000 000 руб. Сумма расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию техники составила в 2000–2002 гг. 2 000 000 руб., в 2003 г. – 700 000 руб. Таким образом, доля фактических расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в 2000–2002 гг. составляет 1%. Следовательно, предельный размер отчислений в резерв в 2002 г. равен 800 000 руб. (80 000 000 руб. × 1%). В конце 2003 г. производится корректировка ре-

зерва, в результате которой его остаток в сумме 100 000 руб. (800 000 руб. – 700 000 руб.) ликвидируется.

Оценка списываемых материалов и товаров. Размер материальных расходов при списании в производство сырья и материалов может определяться методом оценки:

- себестоимости единицы запасов;
- средней себестоимости;
- себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- себестоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Эти методы распространяются также на сделки по реализации покупных товаров.

Метод оценки по себестоимости каждой единицы устанавливается, как правило, в отношении материальных запасов, используемых организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), и запасов, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

По методу оценки по средней себестоимости предполагает списание материальных запасов по средней себестоимости их приобретения, которая рассчитывается по формуле:

$$\text{Ц} = (\text{C}_\text{н} + \text{C}_\text{п}) : (\text{З}_\text{н} + \text{З}_\text{п}), \quad (9.1)$$

где Ц — средняя себестоимость, руб.;
C_н — себестоимость остатка запасов на начало отчетного периода, руб.;
C_п — себестоимость запасов, поступивших в отчетном периоде, руб.;
З_н — количество запасов на начало отчетного периода, ед.;
З_п — количество запасов, поступивших в отчетном периоде, ед.

Метод ФИФО предполагает, что запасы должны списываться по ценам приобретения соответствующих партий в хронологическом порядке их поступления. При его применении величина конечного остатка измеряется в ценах последних поступлений.

При применении метода ЛИФО в первую очередь списываются запасы по ценам последних партий. В данном случае оценка конечного остатка производится в ценах наиболее ранних по времени поступлений.

Периодичность уплаты в бюджет налога на прибыль. Сумма налога на прибыль определяется по итогам календарного года. В течение года в бюджет должны вноситься авансовые платежи налога, периодичность которых устанавливается организацией. В статье 286 НК РФ предусмотрены два варианта внесения авансовых платежей, один из которых необходимо указать в учетной политике:

- ежеквартальная уплата;
- ежемесячная уплата.

Квартальные авансовые платежи начисляются исходя из ставки налога и суммы прибыли, полученной с начала года до окончания налогового периода (I квартала, полугодия, 9 месяцев и года) с учетом ранее начисленных авансовых платежей:

$$H_{\text{кв.}} = \Phi \times B - H_{\text{пред. кв.}}, \quad (9.2)$$

где $H_{\text{кв.}}$ — сумма квартального авансового платежа, руб.;

Φ — сумма фактической прибыли с начала года, руб.;

B — ставка налога на прибыль, %;

$H_{\text{пред. кв.}}$ — сумма авансовых платежей, начисленных в предыдущие кварталы, руб.

В течение квартала (не позднее 15 числа каждого месяца) организация производит уплату в бюджет промежуточных авансовых платежей, определяемых по формуле:

$$H_{\text{промеж.}} = H_{\text{прошл. кв.}} : 3, \quad (9.3)$$

где $H_{\text{промеж.}}$ — сумма промежуточного квартального авансового платежа, руб.;

$H_{\text{прошл. кв.}}$ — сумма налога на прибыль, уплаченная в прошлом квартале, руб.

Рассматриваемый вариант учетной политики должны применять в обязательном порядке следующие налогоплательщики:

- организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации товаров (работ, услуг) не превышала в среднем 3 000 000 руб.;

- бюджетные учреждения;

- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство;

- некоммерческие организации, не имеющие дохода от реализации товаров (работ, услуг);

- организации, получающие доходы от участия в простых товариществах;

- организации, получающие доходы по соглашениям о разделе продукции;

- организации, получающие доходы от доверительного управления имуществом.

Пример 9.8. В первом полугодии 2003 г. налогооблагаемая прибыль организации составила 10 000 000 руб. Сумма налога, начисленного за I квартал, равна 900 000 руб.

$H_{\text{промеж.}}$ равен 300 000 руб. (900 000 руб. : 3).

$H_{\text{полуг.}}$ равен 1 500 000 руб. (10 000 000 руб. × 24% – 900 000 руб.)

Разница между фактическим налогом на прибыль и промежуточными авансовыми платежами, подлежащая внесению в бюджет по итогам первого полугодия, составит 1 500 000 руб.

Месячные авансовые платежи рассчитываются из ставки налога и суммы прибыли, полученной с начала года до окончания соответствующего месяца, с учетом ранее начисленных авансовых платежей:

$$H_{\text{мес.}} = \Phi \times B - H_{\text{пред. мес.}} \quad (9.4)$$

где $H_{\text{мес.}}$ — сумма квартального авансового платежа, руб.;

Φ — сумма фактической прибыли с начала года, руб.;

B — ставка налога на прибыль, %;

$H_{\text{пред. мес.}}$ — сумма авансовых платежей, начисленных в предыдущие месяцы, руб.

Этот вариант налоговой политики могут применять любые организации, в том числе малые предприятия и бюджетные учреждения, имеющие прибыль от предпринимательской деятельности.

Пример 9.9. За 2 месяца 2003 г. налогооблагаемая прибыль организации составила 5 000 000 руб. Сумма налога, начисленного за январь, равна 400 000 руб.

$$H_{\text{фев.}} = 800\,000 \text{ руб. } (5\,000\,000 \text{ руб.} \times 24\% - 400\,000 \text{ руб.}).$$

Чтобы перейти на уплату ежемесячных авансовых платежей налога на прибыль, организация должна уведомить об этом налоговый орган не позднее 31 декабря года, предшествующего новому налоговому периоду.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие варианты ведения налогового учета возможны в соответствии с действующим законодательством?
2. Что собой представляет учетная политика организации?
3. Какие аспекты налогового учета должны быть определены в процессе формирования учетной политики организации?
4. В каких случаях в учетную политику организации могут быть внесены изменения?
5. Какие особенности классификации доходов (расходов) должны быть предусмотрены в учетной политике?
6. В чем заключается порядок признания доходов и расходов по методу начисления?
7. В чем заключается порядок признания доходов и расходов кассовым методом?
8. Какие существуют условия переноса убытка на будущие налоговые периоды?
10. Какие резервы могут быть сформированы организацией в соответствии с налоговой политикой?
11. Какими методами может оцениваться размер материальных расходов при списании в производство сырья и материалов?

12. Какие варианты внесения авансовых платежей по налогу на прибыль могут быть предусмотрены в налоговой политике?

ЗАДАНИЯ

1. Организация получила в 2003 г. доход на общую сумму 240 000 000 руб., в том числе от сдачи имущества в аренду — 6 000 000 руб. Договоры аренды пролонгированы на 2004 г. В составе каких доходов в 2003 г. должна быть признана арендная плата в налоговом и бухгалтерском учете?
2. В 2003 г. организация получила выручку от реализации товаров на сумму 3 800 000 руб., в том числе в I кв. — 1 100 000 руб., во II кв. — 700 000 руб., в III кв. — 1 500 000 руб., в IV кв. — 500 000 руб. Какой метод признания доходов (расходов) вправе выбрать организация при формировании учетной политики на 2004 г.?
3. В 2002 г. организация получила убыток в сумме 8 000 000 руб. Согласно учетной политике он подлежит покрытию в будущих налоговых периодах. В 2003 г. налоговая база по налогу на прибыль составила 18 000 000 руб., в 2004 г. — 3 000 000 руб., в 2005 г. — 5 600 000 руб. Рассчитайте предельно возможные суммы прибыли, направляемые на покрытие убытка в этих периодах.
4. По итогам инвентаризации дебиторской задолженности, проведенной по состоянию на 1 января 2004 г., организация выявила сомнительные долги трех своих покупателей:
 - компании «Гранд» — в сумме 600 000 руб. и сроком возникновения 360 дней;
 - компании «Тинко» — в сумме 840 000 руб. и сроком возникновения 53 дня;
 - компании «Магнит» — в сумме 170 000 руб. и сроком возникновения 26 дней.

Согласно учетной политике организация определяет выручку методом начисления и ежегодно создает резервы сомнительных долгов. Рассчитайте размер резерва по сомнительным долгам.

5. Продолжим рассмотрение предыдущего задания. В 2004 г. первый резерв сомнительных долгов был использован на покрытие убытка от списания безнадежной задолженности компании «Гранд». Компания «Тинко» полностью погасила свой долг. По итогам инвентаризации, проведенной по состоянию на 1 января 2005 г., числятся два сомнительных долга:
 - компании «Магнит» — в сумме 170 000 руб. и сроком возникновения 418 дней;
 - компании «Феерия» в сумме 220 000 руб. и сроком возникновения 120 дней.

Вероятность погашения сомнительного долга компанией «Магнит» предельно низкая. Рассчитайте остаток неиспользованного резерва по сомнительным долгам на 1 января 2005 г. и размер резерва в 2005 г.

6. Организация, специализирующаяся на изготовлении бытовой техники, приняла решение о создании в 2004 г. резерва по гарантийному ремонту и обслуживанию. Сумма выручки от реализации бытовой техники составила в 2001—2003 гг. 250 000 000 руб., в 2004 г. — 95 000 000 руб. Сумма расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию техники составила в 2001—2003 гг. — 2 600 000 руб.; в 2004 г. — 920 000 руб. Рассчитайте предельный размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию, а также размер корректировки в конце 2004 г.
7. В первом полугодии 2003 г. налогооблагаемая прибыль организации составила 16 000 000 руб. Сумма налога, начисленного и уплаченного за I квартал, равна 1 800 000 руб. Рассчитайте налог на прибыль, подлежащий внесению в бюджет по итогам первого полугодия.

9.3. РЕГИСТРЫ НАЛОГОВОГО УЧЕТА

Данные первичных документов группируются в соответствии с требованиями налогового законодательства в специально разработанных аналитических регистрах налогового учета, представляющих собой сводные формы систематизации данных без распределения (отражения) по счетам бухгалтерского учета. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных разрабатываются налогоплательщиком самостоятельно и устанавливаются приложениями к учетной политике организации для целей налогообложения (ст. 314 НК РФ).

Формы аналитических регистров налогового учета в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты: наименование регистра; период (дату) составления; измерители операции в натуральном и денежном выражении; содержание хозяйственных операций; подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Регистры налогового учета ведутся в виде специальных форм на бумажных носителях, в электронном виде и (или) любых машинных носителях. Данные налогового учета группируются в регистрах путем непрерывного отражения в хронологическом порядке объектов учета. Аналитический учет организуется налогоплательщиком таким образом, чтобы можно было проследить порядок формирования налоговой базы.

При хранении регистров налогового учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление

ошибки в регистре налогового учета должно быть обосновано и подтверждено подписью ответственного лица, внесшего исправление, с указанием даты и обоснованием внесенного исправления.

Налоговый учет может быть организован как в самостоятельных регистрах налогового учета, так и в регистрах бухгалтерского учета, дополненных реквизитами, необходимыми при исчислении налога на прибыль. При этом показатели налогового учета в регистрах могут:

- совпадать с показателями бухгалтерского учета;
- иметь другое значение, рассчитанное в отдельном регистре.

Первый вариант возникает в том случае, если требования налогового и бухгалтерского учета совпадают и необходимо лишь соответствующее построение аналитического разреза регистров бухгалтерского учета, а также если правила бухгалтерского учета допускают вариантность в отражении хозяйственных операций и в том числе существует вариант, совпадающий с требованиями налогового учета.

Второй вариант имеет место, когда требования налогового и бухгалтерского учета не совпадают ни при каких условиях.

Использование регистров бухгалтерского учета для налогового учета возможно при условии ведения налогового учета методом начисления. При кассовом методе это невозможно, поскольку требования бухгалтерского и налогового учета в отношении момента отражения хозяйственных операций не совпадают.

В Информационном сообщении МНС России от 19 декабря 2001 г. «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации» приводится ряд понятий, используемых при ведении регистров налогового учета:

объекты налогового учета — имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов;

единицы налогового учета — объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода;

показатели налогового учета — перечень характеристик, существенных для объекта учета;

данные налогового учета — информация о величине или иной характеристике показателей (значение показателя), определяющих объект учета, отражаемая в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

В этом же Информационном сообщении предлагаются основные регистры системы налогового учета, сформированные в пять разделов.

Регистры промежуточных расчетов

1. Регистр-расчет Формирование стоимости объекта учета.
2. Регистр-расчет Учет амортизации нематериальных активов.
3. Регистр-расчет стоимости списанных сырья и (или) материалов по методу ФИФО (ЛИФО).
4. Регистр-расчет стоимости списанных товаров по методу ФИФО (ЛИФО).
5. Регистр-расчет стоимости сырья/материалов, списанных в отчетном периоде.
6. Регистр учета сомнительной и безнадежной дебиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
7. Регистр-расчет резерва сомнительных долгов текущего отчетного (налогового) периода.
8. Регистр учета кредиторской задолженности по результатам инвентаризации на отчетную дату.
9. Регистр учета договоров на добровольное страхование работников.
10. Регистр учета расходов по добровольному страхованию работников.
11. Регистр-расчет расходов по добровольному страхованию работников текущего периода.
12. Регистр-расчет расходов на ремонт текущего отчетного периода.
13. Регистр-расчет расходов на ремонт, учитываемых в текущем и будущих периодах.
14. Регистр учета внереализационных расходов по операциям уступки прав требования, относящихся к будущим периодам.
15. Регистр-расчет резерва расходов на гарантийный ремонт.
16. Регистр-расчет коэффициента для перерасчета резерва расходов на гарантийный ремонт.

Регистры учета состояния единицы налогового учета

1. Регистр информации об объекте основных средств.
2. Регистр информации об объекте нематериальных активов.
3. Регистр информации о приобретенных партиях товаров, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).
4. Регистр информации о приобретенных партиях сырья/материалов, учитываемых по методу ФИФО (ЛИФО).

5. Регистр информации о движении товаров, учитываемых по методу средней себестоимости.

6. Регистр информации о движении приобретенных сырья/материалов, учитываемых по методу средней себестоимости.

7. Регистр учета расходов будущих периодов.

8. Регистр аналитического учета операций по движению дебиторской задолженности.

9. Регистр учета операций по движению кредиторской задолженности.

10. Регистр учета расчетов с бюджетом.

11. Регистр движения резерва по сомнительным долгам.

12. Регистр учета расходов на гарантийный ремонт.

13. Регистр учета расчетов по штрафным санкциям.

Регистры учета хозяйственных операций

1. Регистр учета операций приобретения имущества (работ, услуг, прав).

2. Регистр учета операций выбытия имущества (работ, услуг, прав).

3. Регистр учета поступлений денежных средств.

4. Регистр учета расхода денежных средств.

5. Регистр учета сумм начисленных штрафных санкций.

6. Регистр учета расходов на оплату труда.

7. Регистр учета начисления налогов, включаемых в состав расходов.

Регистры формирования отчетных данных

1. Регистр-расчет учета амортизации основных средств.

2. Регистр-расчет стоимости товаров, списанных (реализованных) в отчетном периоде.

3. Регистр учета прочих расходов текущего периода.

4. Регистр-расчет Финансовый результат от реализации амортизируемого имущества.

5. Регистр учета стоимости реализованного прочего имущества.

6. Регистр-расчет учета остатка транспортных расходов.

7. Регистр учета внереализационных расходов.

8. Регистр-расчет Финансовый результат от реализации прав, которые были приобретены ранее в рамках операции по оказанию финансовых услуг (п. 3 ст. 279 НК РФ).

9. Регистр-расчет Финансовый результат от уступки прав требования (расходы по реализации прав, кроме ситуаций продажи ранее приобретенных прав).

10. Регистр учета доходов текущего периода.
11. Регистр учета убытков обслуживающих производств.
12. Регистр-расчет Финансовый результат от деятельности обслуживающих производств и хозяйств.

Регистры учета целевых средств некоммерческими организациями

1. Регистр учета поступлений целевых средств.
2. Регистр учета использования целевых поступлений.
3. Регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Аналитические регистры должны быть взаимосвязаны с налоговыми декларациями и расчетами. Взаимодействие налоговых регистров представлено на рис. 9.1.

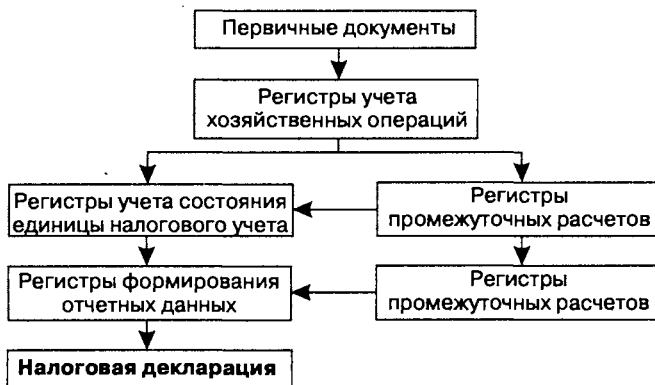


Рис. 9.1. Схема взаимодействия налоговых регистров

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы в порядке, предусмотренном главой 25 НК РФ. Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрено соответствующих отдельных строк в декларации, т.е. их значения хоть и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме через специальный расчет или в составе обобщающего показателя. Показатели регистров данной группы должны в пол-

ном объеме отразить все этапы проведения промежуточных расчетов и величину всех показателей, участвующих в расчете.

Регистры учета состояния единицы налогового учета являются источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра должно обеспечить отражение информации о состоянии объекта учета на каждую текущую дату и изменении состояния объектов налогового учета во времени. Содержащаяся в регистрах информация о величине показателей используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде.

Регистры учета хозяйственных операций являются источником систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах. Настоящий перечень включает в себя все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав (имущество, в том числе деньги, работы, услуги права) по сделкам с третьими лицами. По отношению проводимых организацией операций по признанию задолженностей и иных установленных Кодексом объектов налогообложения перечень может быть дополнен. В частности, в нем отсутствуют регистры по учету операций выявления результатов инвентаризации, переоценки имущества (кроме амортизируемого имущества и ценных бумаг) и пр.

Ведение *регистров формирования отчетных данных* обеспечивает информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации. Одновременно в этих регистрах как результат расчетов выявляется и систематизируется и иная информация, переносимая в регистры учета состояния единицы налогового учета или регистры промежуточных расчетов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Что собой представляют аналитические регистры налогового учета?
2. Какие реквизиты должны содержать формы аналитических регистров налогового учета?
3. В каком порядке исправляются ошибки в аналитических регистрах налогового учета?
4. Каковы определения следующих понятий: объекты налогового учета, единица налогового учета, показатели налогового учета, данные налогового учета?
5. Какой документ определяет перечень основных регистров налогового учета?

6. Для чего предназначены регистры промежуточных расчетов?
7. Для чего предназначены регистры учета состояния единицы налогового учета?
8. Для чего предназначены регистры учета хозяйственных операций?
9. Для чего предназначены регистры формирования отчетных данных?

9.4. ВЗАИМОСВЯЗЬ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

В ноябре 2002 г. было утверждено ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», которое четко определило взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета. В нем, в частности, были установлены правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль, а также взаимосвязь прибыли (убытка), исчисленной в целях бухгалтерского учета, и налоговой базы, рассчитанной в целях налогообложения.

Положение предусматривает отражение в бухгалтерском учете:

- суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет;
- суммы излишне уплаченного и (или) взысканного налога;
- суммы произведенного зачета по налогу в отчетном периоде;
- сумм, способных оказать влияние на величину налога на прибыль последующих отчетных периодов в соответствии с действующим законодательством.

Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных установленных законодательством правил признания доходов и расходов, состоит из постоянных и временных разниц.

Постоянные разницы представляют собой доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов (п. 4 ПБУ 18/02). Постоянные разницы возникают в результате:

- превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;
- непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

■ непризнания для целей налогообложения убытка, связанного с появлением разницы между оценочной стоимостью имущества при внесении его в уставный (складочный) капитал другой организации, и стоимостью, по которой это имущество отражено в бухгалтерском балансе у передающей стороны;

■ образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах;

■ прочих аналогичных различий.

Временные разницы представляют собой доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах (п. 8 ПБУ 18/02).

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 11 ПБУ 18/02). Вычитаемые временные разницы образуются в результате:

■ применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

■ применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

■ излишне уплаченного налога, сумма которого не возвращена в организацию, а принята к зачету при формировании налогооблагаемой прибыли в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;

■ убытка, перенесенного на будущее и не использованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено действующим законодательством;

■ применения при продаже объектов основных средств разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

- наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета — исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

- прочих аналогичных различий.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 12 ПБУ 18/02). Налогооблагаемые временные разницы образуются в результате:

- применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

- признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения — по кассовому методу;

- отсрочки или рассрочки по уплате налога на прибыль;

- применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

- прочих аналогичных различий.

Информация о постоянных разницах может формироваться на основании первичных учетных документов или в регистрах бухгалтерского учета, а также в ином, определяемом организацией самостоятельно порядке. В отношении временных разниц никаких указаний на этот счет не имеется. Постоянные и временные разницы отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла разница.

Постоянные и временные разницы связаны со следующими объектами: постоянное налоговое обязательство, отложенный налоговый актив, отложенное налоговое обязательство.

Постоянное налоговое обязательство — это сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Оно признается организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница и определяется

как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Постоянное налоговое обязательство») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Под **отложенным налоговым активом** понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 14 ПБУ 18/02). Организация признает отложенные налоговые активы в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах. Сумма отложенного налогового актива определяется как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Пример 9.10. ОАО «Союз» 10 февраля 2005 г. приняло к бухгалтерскому учету торговое оборудование на сумму 180 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 24%. В целях бухгалтерского учета организация начисляет амортизацию способом уменьшаемого остатка, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль — линейным методом. При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2005 г. ОАО «Союз» получило следующие данные:

Показатель	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей налогового учета, руб.
Первоначальная стоимость объекта	180 000	180 000
Сумма накопленной амортизации	60 000	30 000
Остаточная стоимость объекта	120 000	150 000

Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2005 г. составит 30 000 руб. (60 000 руб. – 30 000 руб.).

Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2005 г. составит 7200 руб. (30 000 руб. × 24%).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском балансе в составе внеоборотных активов на отдельном синтетическом счете с учетом всех вычитаемых временных разниц в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам. При этом в аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференци-

рованно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разница.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться и отложенные налоговые активы. В бухгалтерском учете эти суммы отражаются по кредиту счета учета отложенных налоговых активов в корреспонденции со счетом учета расчетов по налогам и сборам.

Если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, то суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда в организации возникнет налогооблагаемая прибыль.

Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счет учета прибылей убытков в сумме, на которую согласно законодательству не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов (п. 17 ПБУ 18/02).

Отложенное налоговое обязательство представляет собой часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 18 ПБУ 18/02). Отложенные налоговые обязательства признаются в том отчетном периоде, когда возникают налогооблагаемые временные разницы. Сумма отложенного налогового обязательства определяется как произведение налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Пример 9.11. ОАО «Союз» 26 декабря 2005 г. приняло к бухгалтерскому учету компьютерную технику на сумму 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 24%. Для целей бухгалтерского учета организация производит начисление амортизации линейным способом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль — нелинейным методом. При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации за 2005 г. ОАО «Союз» получило следующие данные:

Показатель	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей налогового учета, руб.
Первоначальная стоимость объекта	150 000	150 000
Сумма накопленной амортизации	30 000	50 160
Остаточная стоимость объекта	120 000	99 840

Налогооблагаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2005 г. составит 20 160 руб. (30 000 руб. – 50 160 руб.).

Отложенное налоговое обязательство при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2005 г. составит 4838 руб. (20 160 руб. × 24%).

Отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе в качестве долгосрочных обязательств с учетом всех налогооблагаемых временных разниц на отдельном синтетическом счете в корреспонденции с дебетом счета учета расчетов по налогам и сборам. При этом в аналитическом учете отложенные налоговые обязательства учитываются дифференцирование по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла налогооблагаемая временная разница (п. 18 ПБУ 18/02).

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые обязательства. В бухгалтерском учете эти суммы отражаются по дебету счета учета отложенных налоговых обязательств в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счет учета прибылей и убытков в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства (п. 19 ПБУ 18/02). Отсюда следует, что отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства можно учитывать на одном счете, например из раздела VI Плана счетов, который может иметь как свернутое, так и развернутое сальдо.

Сальдированная (свернутая) сумма отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства может быть отражена в бухгалтерском балансе при одновременном наличии в организации учитываемых при расчете налога на прибыль отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Если законодательством предусмотрены разные ставки налога на прибыль по отдельным видам доходов, то при оценке отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства ставка налога на прибыль должна соответствовать тому виду дохода, кото-

рый ведет к уменьшению или полному погашению вычитаемой или налогооблагаемой временной разницы в следующем за отчетным или последующих отчетных периодах.

Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль (п. 20 ПБУ 18/02).

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль и учитывается на обособленном субсчете «Условные расходы (условные доходы) по налогу на прибыль» счета 99 «Прибыли и убытки».

Сумма начисленного *условного расхода* по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условные расходы по налогу на прибыль») в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма начисленного *условного дохода* по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» (субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль»).

Величина условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль для целей определения текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка) корректируется по схеме (рис. 9.2).

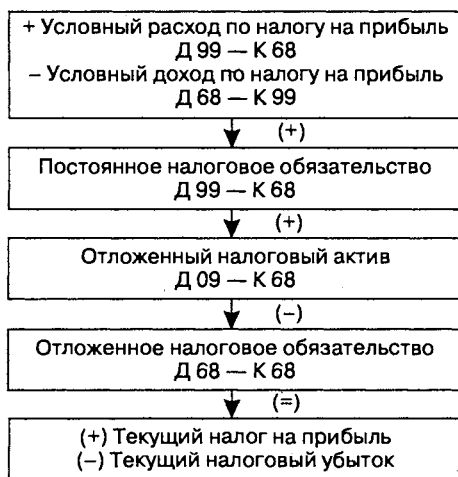


Рис. 9.2. Корректировка условного расхода (дохода)

Текущим налогом на прибыль (текущим налоговым убытком) признается налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода. Взаимосвязь показателей бухгалтерского и налогового учета в обобщенном виде в соответствии с ПБУ 18/02 представлена на рис. 9.2 и в табл. 9.3.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль (текущему налоговому убытку) при отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц, которые влекут за собой возникновение постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств.

Таблица 9.3

Взаимосвязь показателей бухгалтерского и налогового учета

Показатель бухгалтерского учета	Постоянные разницы	Временные разницы		Показатель налогового учета (1 + 2 + 3 - 4)
		вычитаемые	налогооблагаемые	
1	2	3	4	5
Доходы	Постоянные разницы	Вычитаемые временные разницы	Налогооблагаемые временные разницы	Доходы
Расходы				Расходы
Прибыль (убыток)				Налоговая база
Условный расход (доход)	Постоянное налоговое обязательство	Отложенный налоговый актив	Отложенное налоговое обязательство	Текущий налог на прибыль

Пример 9.12. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год ЗАО «Восход» в отчете о прибылях и убытках отразило бухгалтерскую прибыль до налогообложения в размере 160 700 руб. Ставка налога на прибыль составила 24%. В течение 2004 г. имели место факторы, которые повлияли на отклонение налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской:

- фактические представительские расходы составили 19 000 руб., из этой суммы для целей налогообложения принимаются 15 200 руб.;

- амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 5000 руб., из этой суммы для целей налогообложения принимается к вычету 2500 руб.;

- начислен, но не получен процентный доход в виде дивидендов от долевого участия в деятельности ОАО «Синтез» в размере 3170 руб.

Обобщим исходные данные в таблице и выполним необходимые расчеты для определения величины текущего налога на прибыль.

Вид доходов и расходов	Для целей бухгалтерского учета, руб.	Для целей налогового учета, руб.	Разница, руб.
Представительские расходы	19 000	15 200	3 800 (постоянная)
Амортизационные отчисления	5 000	2 500	2 500 (вычитаемая временная)
Начисленные дивиденды от долевого участия	3 170	—	3 170 (налогооблагаемая временная)

Условный расход по налогу на прибыль равен 38 568 руб. ($160\,700 \text{ руб.} \times 24\%$).

Постоянное налоговое обязательство равно 912 руб. ($3800 \text{ руб.} \times 24\%$).

Отложенный налоговый актив равен 600 руб. ($2500 \text{ руб.} \times 24\%$).

Отложенное налоговое обязательство равно 760,8 руб. ($3170 \text{ руб.} \times 24\%$).

Размер текущего налога на прибыль, сформированного в системе бухгалтерского учета и подлежащего уплате в бюджет, который будет отражен в отчете о прибылях и убытках и в налоговой декларации по налогу на прибыль, составит 39 319,2 руб. ($38\,568 \text{ руб.} + 912 \text{ руб.} + 600 \text{ руб.} - 760,8 \text{ руб.}$).

Для проверки механизма отражения расчетов по налогу на прибыль в системе бухгалтерского учета произведем расчет текущего налога на прибыль, используя способ корректировки бухгалтерских данных в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль: ($160\,700 \text{ руб.} + 3800 \text{ руб.} + 2500 \text{ руб.} - 3170 \text{ руб.}$) $\times 24\% = 39\,319,2 \text{ руб.}$

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В каких случаях возникают временные разницы?
2. В каких случаях возникают постоянные разницы?
3. В каких случаях возникают вычитаемые временные разницы?
4. В каких случаях возникают налогооблагаемые временные разницы?
5. Что понимается под постоянным налоговым обязательством и как оно отражается в бухгалтерском учете?
6. Что понимается под отложенными налоговыми активами и как они отражаются в бухгалтерском учете?
7. Что понимается под отложенным налоговым обязательством и как оно отражается в бухгалтерском учете?
8. При каких условиях в балансе организации отражается сальдированная сумма отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства?
9. Как рассчитывается и отражается на счетах бухгалтерского учета величина условного расхода по налогу на прибыль?

10. Как рассчитывается и отражается на счетах бухгалтерского учета величина условного дохода по налогу на прибыль?
11. Как определяется величина текущего налога на прибыль (текущего налогового убытка)?

ЗАДАНИЯ

1. ОАО «Вымпел» 20 марта 2005 г. приняло к бухгалтерскому учету холодильную установку на сумму 240 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 24%. В целях бухгалтерского учета организация начисляет амортизацию методом уменьшаемого остатка, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль — линейным. За 2005 г. сумма амортизации, начисленной методом уменьшаемого остатка, составила 80 000 руб., а линейным — 40 000 руб. Рассчитайте величину вычитаемой временной разницы и отложенного налогового актива.
2. ОАО «Таис» 17 ноября 2004 г. приняло к бухгалтерскому учету оборудование для парикмахерской на сумму 216 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 24%. Для целей бухгалтерского учета организация производит начисление амортизации линейным методом, а для целей определения налоговой базы по налогу на прибыль — нелинейным. За 2004 г. сумма амортизации, начисленной линейным методом, составила 43 200 руб., а нелинейным — 72 230 руб. Рассчитайте величину налогооблагаемой временной разницы и сумму отложенного налогового обязательства.
3. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год ЗАО «Мега» в отчете о прибылях и убытках отразило бухгалтерскую прибыль до налогообложения в размере 430 000 руб. Ставка налога на прибыль составила 24%. В течение 2004 г. имели место следующие факторы, приведшие к отклонению налогооблагаемой прибыли от бухгалтерской прибыли:
 - фактические представительские расходы составили 36 000 руб., из этой суммы для целей налогообложения принимается 28 400 руб.;
 - амортизационные отчисления, рассчитанные для целей бухгалтерского учета, составили 59 000 руб., из этой суммы для целей налогообложения принимается к вычету 42 500 руб.Рассчитайте величину текущего налога на прибыль.
4. По итогам 2005 г. в ЗАО «Восход» условный расход по налогу на прибыль составил 54 200 руб., постоянное налоговое обязательство — 1970 руб., отложенный налоговый актив — 690 руб., отложенное налоговое обязательство — 34 500 руб. Составьте проводки по отражению на счетах бухгалтерского учета данных начислений.

ТЕСТЫ ДЛЯ ПРОВЕРКИ ОСТАТОЧНЫХ ЗНАНИЙ

Из приведенных вариантов выберите правильный ответ.

I. Основы налогообложения

1. Сущность налога — это:

- а) изъятие государством в пользу общества части прибыли, полученной в результате хозяйственной деятельности организаций;
- б) изъятие государством в пользу общества части стоимости валового внутреннего продукта в виде обязательного платежа;
- в) изъятие государством в пользу общества части добавленной стоимости.

2. Налог — это:

- а) обязательный, индивидуальный, безвозмездный или возмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц;
- б) обязательный, индивидуальный, безвозмездный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц;
- в) обязательный, индивидуальный, безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц.

3. Сбор — это:

- а) обязательный взнос или платеж, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами значимых действий;
- б) обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами значимых действий;
- в) обязательный взнос, взимаемый с организаций, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами значимых действий.

4. Субъект налогообложения — это:
- а) организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги и сборы;
 - б) организации, предприятия и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги и сборы;
 - в) организации, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги и сборы.
5. Объектами налогообложения может являться:
- а) объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налога;
 - б) объект, имеющий стоимостную характеристику, относящийся к имуществу, за исключением имущественных прав;
 - в) объект, имеющий стоимостную характеристику и относящийся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации, за исключением имущественных прав.
6. Налоговый период — это:
- а) календарный год, квартал, месяц, декада;
 - б) календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база;
 - в) любой период времени применительно к отдельным налогам.
7. Принципом налогообложения, сформулированным А.Смитом, является:
- а) принцип справедливости;
 - б) принцип срочности;
 - в) принцип эластичности.
8. Сущность принципа удобства заключается в том, что:
- а) налог должен взиматься в такое время и таким способом, который представляет наибольшее удобство для плательщиков;
 - б) система налогообложения должна быть рациональной;
 - в) способ и время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику.

II. Налоговая система

1. Только НК РФ устанавливаются, изменяются или отменяются:
- а) федеральные налоги и сборы;
 - б) налоги и сборы субъектов Российской Федерации;
 - в) местные налоги и сборы.

2. Местные налоги и сборы обязательны к уплате на территории:
 - а) соответствующих муниципальных образований;
 - б) соответствующих субъектов Российской Федерации;
 - в) соответствующих имущественных образований или субъектов Российской Федерации.
3. Региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные НК РФ:
 - а) не могут устанавливаться;
 - б) могут устанавливаться только на один налоговый период;
 - в) могут устанавливаться только на территориях муниципальных образований.
4. К региональным налогам относятся:
 - а) налог на имущество организаций;
 - б) земельный налог;
 - в) водный налог.
5. К федеральным налогам относятся:
 - а) налог на имущество физических лиц;
 - б) налог на доходы физических лиц;
 - в) транспортный налог.
6. К местным налогам относятся:
 - а) налог на добычу полезных ископаемых;
 - б) земельный налог;
 - в) транспортный налог.
7. К специальным налоговым режимам относятся:
 - а) освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика по налогу на добавленную стоимость;
 - б) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
 - в) предоставление инвестиционного налогового кредита.
8. К прямым налогам относятся следующие группы:
 - а) налог на добычу полезных ископаемых, акцизы налога на прибыль организаций;
 - б) земельный налог, налог на добавленную стоимость, налог на доходы физических лиц;
 - в) налог на прибыль организаций, транспортный налог, налог на имущество организаций, налог на доходы физических лиц.

9. Налоговая политика — это:
- а) система регистров налогового учета, рекомендуемая налогоплательщикам;
 - б) система мероприятий, проводимых государством в области налогообложения;
 - в) система финансовых и административных санкций, применяемых при налоговых правонарушениях.
10. Неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются:
- а) в пользу налогоплательщика (плательщика сборов);
 - б) в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), если иное не предусмотрено НК РФ;
 - в) в пользу налогоплательщика (плательщика сборов), если иное не предусмотрено Налоговым и Таможенным кодексами Российской Федерации.

III. Налогообложение юридических лиц

1. Не являются плательщиками налога на прибыль:
- а) Центральный банк Российской Федерации;
 - б) страховые организации;
 - в) организации, применяющие упрощенную систему налогообложения.
2. Убытки от реализации основных средств:
- а) уменьшают прибыль;
 - б) не уменьшают прибыль;
 - в) уменьшают прибыль, но для целей налогообложения восстанавливаются.
3. Отчет о прибылях и убытках составляется:
- а) только «по отгрузке»;
 - б) только «по оплате»;
 - в) «по отгрузке» или «по оплате» в зависимости от выбранного метода налогообложения.
4. Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, при определении прибыли исключают из выручки:
- а) налог на добавленную стоимость;
 - б) экспортные пошлины;
 - в) налог на добавленную стоимость и экспортные пошлины.
5. Организации, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса

и расчетного (текущего, корреспондентского) счета, уплачивают налог на прибыль по месту нахождения этих подразделений:

- а) пропорционально объемам выручки от реализации продукции (работ, услуг);
- б) исходя из выручки и сметы затрат по каждому подразделению;
- в) пропорционально среднесписочной численности персонала.

6. В состав расходов от внереализационных операций включаются:

- а) убытки по совместной деятельности;
- б) налог на имущество организаций;
- в) единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

7. При осуществлении различных видов деятельности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются:

- а) пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности;
- б) пропорционально прямым затратам;
- в) пропорционально среднесписочной численности персонала по каждому виду деятельности.

8. Не облагаются налогом на прибыль доходы:

- а) в виде сырья, безвозмездно полученного от учредителей организации;
- б) в виде полученного в форме залога имущества или имущественных прав;
- в) в виде дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде.

9. Квартальные авансовые платежи налога на прибыль уплачивают:

- а) все предприятия;
- б) все предприятия, кроме бюджетных учреждений и не перешедших на ежемесячную уплату в бюджет налога на прибыль;
- в) все предприятия, у которых за предыдущие четыре квартала доход от реализации товаров (работ, услуг) не превысил в среднем 3 000 000 руб. в квартал.

10. Уплата в бюджет ежемесячных авансовых платежей налога на прибыль производится:

- а) до 10-го числа каждого месяца;
- б) до 15-го числа каждого месяца;
- в) до 28-го числа каждого месяца.

11. Порядок уплаты в бюджет налога на прибыль определяется:
- а) организацией по согласованию с налоговым органом и действует без изменения до конца календарного года;
 - б) организацией и действует без изменения до конца календарного года, за исключением изменений в учетной политике;
 - в) организацией и зависит от объемов реализации товаров, работ, услуг.
12. К посреднической деятельности относится:
- а) заготовительная деятельность;
 - б) комиссионная деятельность;
 - в) снабженческо-сбытовая деятельность.
13. Уменьшение налогооблагаемой прибыли производится на суммы:
- а) положительных курсовых разниц;
 - б) положительных суммовых разниц;
 - в) сверхнормативных представительских расходов.
14. При исчислении налоговой базы не учитываются доходы:
- а) от посреднической деятельности;
 - б) игорного бизнеса;
 - в) комиссионной деятельности.
15. Кассовый метод для определения доходов и расходов имеют право применять организации, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) не превысила за каждый квартал:
- а) 3 000 000 руб.;
 - б) 5 000 000 руб.;
 - в) 1 000 000 руб.
16. Объектом налогообложения по налогу на прибыль признаются:
- а) доходы;
 - б) доходы, уменьшенные на величину расходов;
 - в) доходы от реализации без налога на добавленную стоимость.
17. Налоговым периодом по налогу на прибыль признается:
- а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) календарный год.
18. К амортизируемому имуществу относится:
- а) имущество со сроком полезного использования 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.;
 - б) имущество с первоначальной стоимостью более 10 000 руб. независимо от срока полезного использования;

в) имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев независимо от первоначальной стоимости.

19. Налоговая база в 2007 г. уменьшается на суммы убытков предыдущих периодов в размере:
 - а) фактических убытков;
 - б) фактических убытков, но не более 50% налоговой базы текущего года;
 - в) фактических убытков, но не более 30% налоговой базы текущего периода.
20. Организации ведут налоговый учет:
 - а) в обязательном порядке;
 - б) если предусмотрено в учетной политике;
 - в) по согласованию с налоговыми органами.
21. Объектом обложения по налогу на имущество организаций является:
 - а) здания, сооружения, транспортные средства;
 - б) здания, сооружения, транспортные средства, товарно-материальные ценности;
 - в) здания, сооружения, транспортные средства, незавершенное производство.
22. Плательщиками налога на имущество организаций являются:
 - а) российские и иностранные организации;
 - б) российские организации, филиалы, представительства;
 - в) российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели.
23. Облагаемой базой по налогу на имущество является:
 - а) инвентаризационная стоимость имущества;
 - б) первоначальная стоимость имущества;
 - в) среднегодовая стоимость имущества.
24. Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются:
 - а) организации, осуществляющие добычу углеводородного сырья на территории Российской Федерации;
 - б) организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр;
 - в) организации и индивидуальные предприниматели, имеющие лицензию на добычу полезных ископаемых.

- 25.** Объектом налогообложения налога на добычу полезных ископаемых признаются:
- а) полезные ископаемые, добытые из недр земли и извлеченные из отходов при условии лицензирования этого извлечения;
 - б) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды;
 - в) полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов горнодобывающих производств.
- 26.** Налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых определяется:
- а) как объем добытых полезных ископаемых;
 - б) как стоимость реализованных за налоговый период полезных ископаемых;
 - в) как стоимость добытых полезных ископаемых.
- 27.** Налоговым периодом по налогу на добычу полезных ископаемых признается:
- а) календарный месяц;
 - б) полугодие;
 - в) квартал.
- 28.** Плательщиками платы за пользование водными объектами являются:
- а) организации и индивидуальные предприниматели, непосредственно осуществляющие пользование водными объектами с применением сооружений, технических средств или устройств и использующие воду только для бытовых нужд;
 - б) организации и предприниматели, непосредственно осуществляющие пользование водными объектами с применением сооружений, технических средств или устройств;
 - в) организации и предприниматели, использующие воду только для технических целей.
- 29.** Не признается объектом платы за пользование водными ресурсами:
- а) забор воды из водных объектов для технических целей предприятиями химической промышленности;
 - б) использование водного объекта для сплава древесины;
 - в) забор воды для ликвидации стихийных бедствий.
- 30.** Платежная база в зависимости от вида пользования водными объектами определяется как:
- а) объем воды, забранный из водного объекта;
 - б) объем воды, который потребляется в процессе производства;
 - в) объем воды, который используется в процессе производства и для бытовых нужд.

- 31.** Плательщиками земельного налога являются:
- а) организации и физические лица, являющиеся собственниками или арендаторами земельных участков;
 - б) только организации, являющиеся собственниками земли;
 - в) организации и физические лица, являющиеся обладателями земельных участков на правах собственности, пожизненного наследства, постоянного пользования.
- 32.** Объектом обложения по земельному налогу выступают:
- а) земельные участки вне зависимости от направлений их использования;
 - б) земельные участки, кроме сельскохозяйственных угодий;
 - в) земельные участки, кроме земель сельских населенных пунктов и городских земель, занятых жилищным фондом.
- 33.** Ставки земельного налога:
- а) устанавливаются федеральным законодательством и являются едиными на всей территории Российской Федерации;
 - б) устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, установленных федеральным законом;
 - в) дифференцированы по экономическим районам Российской Федерации.
- 34.** Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов признаются:
- а) организации, физические лица, индивидуальные предприниматели, получившие в установленном порядке лицензии;
 - б) организации, физические лица, индивидуальные предприниматели, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации;
 - в) физические лица и индивидуальные предприниматели, имеющие постоянную регистрацию по месту осуществления деятельности.
- 35.** К объектам животного мира не относятся:
- а) объекты животного мира и водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется физическими лицами, проживающими в местах их добычи;
 - б) объекты животного мира и водных биологических ресурсов, изъятие которых осуществляется в промышленных целях организациями, имеющими государственную форму собственности;
 - в) объекты животного мира и водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для личных нужд малочисленных народов Севера, Сибири, Дальнего Востока.

- 36.** Ставка налога по объектам водных биологических ресурсов устанавливается:
- а) в зависимости от вида объекта и бассейна, в котором происходит его изъятие;
 - б) в зависимости от вида объекта, объемов и бассейна, в котором происходит его изъятие;
 - в) в зависимости от объемов и бассейна, в котором происходит его изъятие.
- 37.** Сумма сбора по объектам водных биологических ресурсов определяется:
- а) отдельно по каждому виду объекта, как произведение соответствующего количества и ставки сбора;
 - б) в целом по всем видам объектов, как произведение количества и среднеарифметической ставки сбора;
 - в) в целом по всем видам объектов, как произведение количества и минимальной ставки сбора.
- 38.** Плательщиками НДС не являются:
- а) организации независимо от форм собственности, имеющие статус юридического лица, осуществляющие производственную и коммерческую деятельность;
 - б) лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей;
 - в) обособленные подразделения организации.
- 39.** Взимается ли НДС с доходов физических лиц:
- а) да;
 - б) нет;
 - в) да, если физическое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя.
- 40.** Освобождение от обязанностей налогоплательщика предоставляется при условии:
- а) за квартал сумма выручки без учета налога на добавленную стоимость не должна превышать 2 000 000 руб.;
 - б) за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки без учета налога на добавленную стоимость в совокупности не должна превышать 1 000 000 руб.;
 - в) за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки в среднем за месяц не должна превышать 2 000 000 руб.

41. К объектам налогообложения относятся:
- а) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе на безвозмездной основе, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
 - б) реализация товаров (работ, услуг) как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами, выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
 - в) реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти.
42. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется:
- а) как разница между суммой налога исчисленной от реализации товаров (работ, услуг) и налогом на добавленную стоимость по оприходованным материалам (работам, услугам);
 - б) как разница между суммой налога исчисленной от реализации товаров (работ, услуг) и суммой налога по оплаченным материалам (работам, услугам);
 - в) как разница между суммой налога исчисленной от реализации товаров (работ, услуг) и суммой налоговых вычетов.
43. К оборотам, облагаемым НДС, относятся:
- а) услуги по предоставлению напрокат аудио-, видеоносителей из фондов учреждений культуры;
 - б) передача товаров для собственных нужд;
 - в) обороты по передаче имущества, если такая передача носит инвестиционный характер.
44. Налоговая база по товарам, с которых взимаются акцизы, определяется:
- а) как стоимость товара с учетом суммы акциза;
 - б) стоимость товара без учета суммы акциза;
 - в) стоимость товара с учетом включенной суммы акциза по расчетной ставке $18\% : 118\% \times 100\%$.
45. Установлены следующие ставки по НДС:
- а) 10%, 18%, 0%;
 - б) 10%, 0%, 15%;
 - в) 18%, 0%, 20%.
46. При наличии реализации товаров, облагаемых по ставке 10% и 18%, НДС исчисляется:
- а) по средней расчетной ставке;

- б) по ставкам 10% и 18% при наличии раздельного ведения учета по операциям, облагаемым по ставке 10% и 18%;
- в) по ставке 10%, при отсутствии ведения раздельного учета.
- 47.** Налоговым периодом по НДС признается:
- а) только календарный месяц;
 - б) только квартал;
 - в) квартал или месяц в зависимости от величины суммы выручки от реализации.
- 48.** При реализации на безвозмездной основе товаров (работ, услуг):
- а) НДС не взимается;
 - б) плательщиком НДС является получившая сторона;
 - в) плательщиком НДС является передающая сторона.
- 49.** Акцизами облагаются:
- а) виноматериалы;
 - б) спирт коньячный;
 - в) коньяки.
- 50.** По товарам, ввозимым на таможенную территорию Российской Федерации, объектом налогообложения акцизами является:
- а) таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и таможенных сборов;
 - б) таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины, таможенных сборов и НДС;
 - в) таможенная стоимость, увеличенная на сумму таможенной пошлины и НДС.
- 51.** Налоговым вычетам подлежат суммы акциза:
- а) фактически уплаченные продавцом при приобретении подакцизных товаров либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение, на таможенную территорию Российской Федерации;
 - б) фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров;
 - в) фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров, выпущенных в свободное обращение, на таможенную территорию Российской Федерации.
- 52.** Подакцизными товарами признаются:
- а) спиртосодержащая продукция, ювелирные изделия, пиво, табачные изделия;

- б) спиртосодержащая продукция, пиво, табачные изделия;
 - в) спиртосодержащая продукция, пиво, табачные изделия, ковровые изделия.
- 53.** Объектом обложения налога на игорный бизнес являются:
- а) игровой стол, касса тотализатора, игровой автомат;
 - б) доход игорного заведения за месяц;
 - в) площадь игорного заведения.
- 54.** Ставки налога на игорный бизнес устанавливаются:
- а) федеральным законодательством;
 - б) законами субъектов РФ;
 - в) нормативными актами муниципальных органов власти.
- 55.** Объект налогообложения регистрируется в налоговом органе:
- а) не позднее чем за 5 рабочих дней до даты установки;
 - б) не позднее чем за 7 рабочих дней до даты установки;
 - в) не позднее чем за 2 рабочих дня до даты установки.
- 56.** Государственная пошлина — это:
- а) ежегодный безвозмездный платеж, взимаемый с юридических лиц;
 - б) сбор, взимаемый с юридических и физических лиц при их обращении в специально уполномоченные органы, за совершение в отношении этих лиц юридически значимых действий;
 - в) сбор, взимаемый только с иностранных граждан, за совершение в отношении их юридически значимых действий.
- 57.** Плательщиком государственной пошлины признаются:
- а) организации и физические лица, в интересах которых специально уполномоченные органы совершают действия;
 - б) иностранные граждане и лица без гражданства при пересечении государственной границы Российской Федерации;
 - в) налоговые резиденты Российской Федерации, которые осуществляют деятельность за пределами территории Российской Федерации.
- 58.** Государственная пошлина уплачивается при обращении в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям:
- а) в течение трех дней после рассмотрения дела;
 - б) не позднее, чем за пять дней до даты рассмотрения дела;
 - в) до подачи запроса.
- 59.** Размер государственной пошлины при подаче искового заявления имущественного характера устанавливается:
- а) в твердой сумме и в процентах в зависимости от цены иска;

- б) в твердой сумме независимо от цены иска;
- в) в размере 3% независимо от цены иска;
- г) дифференцированно в твердой сумме в зависимости от цены иска.

IV. Налоги на доходы физических лиц

1. К резидентам Российской Федерации относятся граждане:
 - а) находящиеся в Российской Федерации в общей сложности не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев;
 - б) находящиеся в Российской Федерации в общей сложности не менее 160 дней в календарном году;
 - в) получающие доход из источников в Российской Федерации.
2. Плательщиками налога на доходы физических лиц являются:
 - а) резиденты Российской Федерации;
 - б) физические лица;
 - в) граждане Российской Федерации и иностранные граждане.
3. В состав совокупного дохода физических лиц включаются:
 - а) суммы единовременных пособий, выплачиваемых уходящим на пенсию работникам;
 - б) доли, внесенные в уставный капитал при выбытии физических лиц из состава участников предприятия;
 - в) оплата за проживание в гостинице сверх установленных законодательством норм командировочных расходов при наличии подтверждающих документов.
4. Доходы, полученные в текущем календарном году за пределами Российской Федерации физическими лицами, признанными налоговыми резидентами Российской Федерации:
 - а) включаются в доходы, подлежащие налогообложению в Российской Федерации;
 - б) не включаются в доходы, подлежащие налогообложению в Российской Федерации;
 - в) не включаются в доходы, подлежащие налогообложению в Российской Федерации, если подтвержден факт уплаты налога за пределами Российской Федерации.
5. Налогооблагаемая база по налогу на доходы физических лиц уменьшается:
 - а) на сумму расходов на приобретение предметов первой необходимости;
 - б) суммы процентов по кредитам, полученным на неотложные нужды;
 - в) сумму расходов по приобретению жилья.

6. Налоговый вычет расходов на содержание ребенка у налогоплательщиков производится на каждого ребенка в возрасте:
 - а) до 18 лет;
 - б) до 24 лет;
 - в) до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения, аспиранта, ординатора, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.
7. Оплата лечения физического лица была произведена организацией за счет средств работодателей. Социальный налоговый вычет:
 - а) предоставляется налогоплательщику;
 - б) не предоставляется налогоплательщику;
 - в) предоставляется по усмотрению налоговых органов.
8. Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не был использован полностью, то его остаток:
 - а) не может быть перенесен на последующие налоговые периоды;
 - б) может быть перенесен на последующие три налоговых периода;
 - в) может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.
9. Социальные налоговые вычеты на образование установлены в размере не более:
 - а) 25 000 руб.;
 - б) 50 000 руб.;
 - в) полной фактической оплаты.
10. Имущественный вычет по приобретению жилого помещения предоставляется:
 - а) 1 раз;
 - б) каждый раз при приобретении жилого помещения;
 - в) 2 раза на одну семью.
11. Налоговая ставка в размере 35% установлена в отношении следующих доходов:
 - а) доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации;
 - б) выигрышей, выплачиваемых организаторами лотерей;
 - в) дивидендов.
12. Удержание налога на доходы физических лиц и перечисление в бюджет происходит:
 - а) в день выплаты доходов работнику;
 - б) в последний день месяца;
 - в) не позднее 15-го числа месяца, следующего за отчетным.

13. Работники, работающие по совместительству, декларацию на доходы физических лиц:
- а) обязаны предоставлять в налоговые органы;
 - б) не обязаны предоставлять в налоговые органы;
 - в) предоставляют в зависимости от решения налоговых органов по месту их учета.
14. Налоговой базой для исчисления налога на строения, помещения и сооружения является:
- а) инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации;
 - б) инвентаризационная стоимость объекта, определяемая в соответствии с рыночными ценами;
 - в) суммарная инвентаризационная стоимость объекта, определяемая органами технической инвентаризации.
15. В случае возникновения в течение года у плательщиков права на льготы по налогу на имущество, они освобождаются от этого платежа:
- а) с момента предоставления документов, подтверждающих льготу;
 - б) момента подачи заявления на льготу, но не ранее 1-го числа следующего месяца;
 - в) месяца, в котором возникло право на льготу.

V. Налоги, формирующие целевые бюджетные и социальные внебюджетные фонды

1. Единый социальный налог (ЕСН) зачисляется в следующие фонды:
- а) в государственный бюджет, Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации;
 - б) федеральный бюджет, Фонд социального страхования Российской Федерации, Фонды обязательного медицинского страхования;
 - в) Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, региональный бюджет.
2. В состав доходов, подлежащих налогообложению по ЕСН, не включаются суммы:
- а) пособий по временной нетрудоспособности, пособий по уходу за больным ребенком, пособий по беременности и родам;
 - б) компенсации командировочных расходов сверх норм при наличии распоряжения руководителя;
 - в) уплаченные работодателем на лечение и медицинское обслуживание работников, а также членов их семей.
3. Для работодателей, производящих выплаты наемным работникам, при определении налоговой базы на одного работника нарастающим

итогом с начала года до 280 000 рублей применяются следующие ставки налога:

- а) Пенсионный фонд Российской Федерации — 25%, Фонд социального страхования Российской Федерации — 4%, Фонды обязательного медицинского страхования — 3,6%;
 - б) Пенсионный фонд Российской Федерации — 28%, Фонд социального страхования Российской Федерации — 3,6%, Фонды обязательного медицинского страхования — 2,8%;
 - в) Федеральный бюджет Российской Федерации — 20%, Фонд социального страхования Российской Федерации — 3,2%, Фонды обязательного медицинского страхования — 2,8%.
4. Налогоплательщики-работодатели ежемесячные авансовые платежи по ЕСН производят:
- а) ежемесячно не позднее 15-го числа;
 - б) ежемесячно в срок, установленный для получения денежных средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца;
 - в) ежемесячно в срок, установленный для получения денежных средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 10-го числа текущего месяца.
5. Регрессивная шкала налогообложения по ЕСН применяется по доходам в отношении:
- а) каждого работника независимо от доходов других работников организации;
 - б) каждого работника при условии, что средний доход работника организации составляет не менее пяти минимальных размеров оплаты труда;
 - в) каждого работника при условии, что средний доход работника организации составляет не менее 50% средней величины заработной платы по стране.
6. Налогоплательщиками транспортного налога являются:
- а) физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства;
 - б) физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства и оформлены договоры аренды транспортных средств до опубликования регулирующего закона;
 - в) физические и юридические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, в том числе на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством, приобретенным до опубликования регулирующего закона (для физических лиц).

7. Налоговым периодом признается:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) календарный год.
8. Налоговые ставки устанавливаются:
 - а) Федеральным законом Российской Федерации;
 - б) законами субъектов Российской Федерации;
 - в) нормативными правовыми актами органов местного самоуправления.
9. В случае регистрации (снятия с учета) транспортного средства в течение налогового периода сумма налога исчисляется:
 - а) за весь налоговый период;
 - б) в половинном размере;
 - в) пропорционально времени, в течение которого транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика.
10. Транспортный налог в отношении налогоплательщиков — физических лиц исчисляют:
 - а) физические лица самостоятельно;
 - б) налоговые органы;
 - в) органы регистрации транспортных средств.

VI. Специальные налоговые режимы

1. Имеют право перейти на упрощенную систему налогообложения (УСН):
 - а) общества с ограниченной ответственностью;
 - б) открытые акционерные общества;
 - в) юридические лица независимо от организационно-правовой формы и индивидуальные предприниматели.
2. Налогоплательщики имеют право перейти на УСН, если средняя численность их работников за налоговый период не превышает:
 - а) 30 человек;
 - б) 50 человек;
 - в) 100 человек.
3. Остаточная стоимость амортизируемого имущества налогоплательщика, применяющего УСН, не должна превышать:
 - а) 50 000 000 руб.;
 - б) 100 000 000 руб.;
 - в) 150 000 000 руб.

4. Сумма минимального налога при применении УСН исчисляется в размере:
 - а) 1% от суммы доходов;
 - б) 3% от суммы доходов;
 - в) 5% от суммы доходов.
5. Налоговым периодом при применении УСН признается:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) год.
6. Сумма налога при применении УСН, исчисленная от доходов, уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, но не более чем:
 - а) на 20%;
 - б) 30%;
 - в) 50%.
7. В связи с переходом на уплату единого налога на вмененный доход (ЕНВД) взимаются налоги:
 - а) транспортный налог;
 - б) налог на имущество организаций;
 - в) единый социальный налог.
8. Налогоплательщики, перешедшие на ЕНВД:
 - а) освобождаются от обязанности ведения кассовых операций;
 - б) не освобождаются от обязанности ведения кассовых операций;
 - в) освобождаются от обязанности ведения кассовых операций по согласованию с налоговыми органами.
9. Налоговым периодом при применении ЕНВД признается:
 - а) месяц;
 - б) квартал;
 - в) год.
10. Ставка единого налога при применении ЕНВД установлена в размере:
 - а) 10%;
 - б) 15%;
 - в) 20%.
11. Сумма единого налога при применении ЕНВД уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в размере:
 - а) не более чем на 10% суммы налога;

- б) не более чем на 30% суммы налога;
- в) не более чем на 50% суммы налога.

VII. Таможенные пошлины

1. Таможенная пошлина — это:
 - а) платеж, который взимается при провозе товаров через таможенную границу;
 - б) обязательный взнос, взимаемый таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию страны;
 - в) налог, взимаемый при вывозе товаров с территории страны.
2. Орган, устанавливающий ставки таможенных пошлин:
 - а) таможенный комитет;
 - б) налоговая инспекция;
 - в) Правительство РФ.
3. Ставки таможенных пошлин применяются:
 - а) на день принятия таможенной декларации;
 - б) день возврата таможенной декларации;
 - в) день поступления товаров на таможенную границу.
4. В Российской Федерации применяются адвалорные ставки таможенных пошлин, начисленные:
 - а) в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров;
 - б) процентах к фактической стоимости товара;
 - в) процентах к закупочной стоимости ввозимого товара.
5. Таможенный тариф — это:
 - а) свод ставок таможенных пошлин;
 - б) методы исчисления таможенной стоимости товаров;
 - в) меры ответственности за нарушение порядка перемещения товаров через таможенную границу.
6. Сезонные пошлины устанавливаются на срок:
 - а) не более одного года;
 - б) не более шести месяцев;
 - в) не более трех месяцев.
7. К методам определения таможенной стоимости товаров не относится метод:
 - а) по цене сделки с идентичными товарами;
 - б) цене сделки с однородными товарами;
 - в) средневзвешенной цене товара, рассчитанной по ценам десяти последних ввозимых партий идентичных товаров.

VIII. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов

1. Налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право:
 - а) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
 - б) присутствовать при проведении камеральной налоговой проверки;
 - в) присутствовать при расчете пени за несвоевременную уплату налогов.
2. Налогоплательщики (плательщики сборов) имеют право:
 - а) получать от налоговых органов только письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;
 - б) получать от Министерства финансов РФ устные и письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.
 - в) получать от налоговых органов устные и письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.
3. Права налогоплательщиков в области налогообложения обеспечиваются:
 - а) Налоговым кодексом Российской Федерации и иными федеральными законами;
 - б) Налоговым кодексом Российской Федерации;
 - в) соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов.
4. Налогоплательщики обязаны обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов:
 - а) в течение пяти лет;
 - б) в течение четырех лет;
 - в) в течение трех календарных лет.
5. Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены:
 - а) обязанности по исчислению налогов налогоплательщика;
 - б) обязанности по перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов налогоплательщика;
 - в) обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов.
6. Налоговый орган проставить отметку на копии налоговой декларации:
 - а) обязан;
 - б) обязан по просьбе налогоплательщика;
 - в) обязан в случае ее отправления налогоплательщиком по почте.

7. Налоговая декларация может быть представлена в налоговый орган:
- а) по почте;
 - б) лично налогоплательщиком;
 - в) по почте или лично налогоплательщиком.
8. Участниками налогового контроля являются:
- а) налоговые органы;
 - б) налоговые органы и органы государственных внебюджетных фондов;
 - в) налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов и таможенные органы.
9. Налоговая проверка может проводиться:
- а) за 3 календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки;
 - б) за 3 календарных года деятельности, за исключением случаев проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика;
 - в) за 3 календарных года деятельности налогоплательщика, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки, за исключением случаев повторной выездной проверки.
10. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности:
- а) с 16-летнего возраста;
 - б) 18-летнего возраста;
 - в) момента получения дохода.

IX. Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам

1. Задолженность перед бюджетом по НДС отражается по кредиту счета:
- а) 19;
 - б) 68;
 - в) 90;
 - г) 69.
2. НДС, уплаченный при покупке материальных ценностей, отражается по дебету счета:
- а) 19;
 - б) 68;
 - в) 90;
 - г) 69.
3. Бухгалтерская запись Д 51 — К 90 означает:
- а) отражение задолженности по НДС перед бюджетом;
 - б) получение от покупателей сумм НДС по проданной продукции;

- в) зачет сумм НДС;
 - г) перечисление сумм НДС в бюджет.
4. Начисление НДС по проданной продукции по моменту отгрузки отражается записью:
- а) Д 51 — К 90;
 - б) Д 51 — К 68;
 - в) Д 90 — К 68;
 - г) Д 68 — К 19.
5. Списание сумм НДС, уплаченных при приобретении материальных ценностей, отражается записью:
- а) Д 19 — К 60;
 - б) Д 51 — К 68;
 - в) Д 90 — К 68;
 - г) Д 68 — К 19.
6. Начисление НДС по проданной продукции по моменту оплаты отражается записью:
- а) Д 90 — К 76;
 - б) Д 51 — К 68;
 - в) Д 90 — К 68;
 - г) Д 68 — К 19.
7. Запись Д 19 «НДС по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям» — К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» означает:
- а) списание сумм акцизов на производство подакцизных товаров;
 - б) акцизы, полученные от покупателей;
 - в) сумму акцизов по приобретенным, но неоплаченным ценностям;
 - г) сумму акцизов, уплаченных поставщикам за полученные подакцизные товары, используемые для производства подакцизных товаров, по которым засчитывается акцизный платеж.
8. Бухгалтерская запись Д 90 — К 68, субсчет «Расчеты по акцизам» означает сумму:
- а) уплаченных поставщикам налогов за подакцизные товары;
 - б) полученных от покупателей акцизов за проданную продукцию;
 - в) акцизов, перечисленных в бюджет;
 - г) акцизов по оплаченным и отпущенным в производство ценностям.
9. Бухгалтерская запись Д 20 — К 68, субсчет «Расчеты по акцизам» означает:
- а) начисление суммы акцизов по подакцизным товарам, производимым и используемым для выпуска неподакцизных товаров;

- б) списание фактической себестоимости подакцизных товаров, производимых и используемых для выпуска неподакцизных товаров;
- в) начисление бюджету суммы акцизов по произведенной подакцизной продукции;
- г) начисление суммы акцизов по оплаченным и отпущенным в производство ценностям.

10. Начисление налога на прибыль отражается записью:

- а) Д 68 — К 91;
- б) Д 68 — К 99;
- в) Д 99 — К 68;
- г) Д 91 — К 68.

11. Перечисление налога на прибыль в бюджет отражается записью:

- а) Д 51 — К 68;
- б) Д 68 — К 99;
- в) Д 99 — К 68;
- г) Д 68 — К 51.

12. Начисление налога на имущество отражается записью:

- а) Д 26 — К 68;
- б) Д 68 — К 99;
- в) Д 99 — К 68;
- г) Д 91 — К 68.

13. Перечисление в бюджет налога на имущество отражается записью:

- а) Д 99 — К 68;
- б) Д 68 — К 51;
- в) Д 91 — К 68;
- г) Д 51 — К 68.

14. Начисление налога на пользователей автомобильных дорог отражается записью:

- а) Д 26 — К 76;
- б) Д 20 — К 76;
- в) Д 90 — К 68;
- г) Д 25 — К 76.

15. Перечисление налога на пользователей автомобильных дорог в дорожные фонды отражается записью:

- а) Д 51 — К 68;
- б) Д 76 — К 51;
- в) Д 90 — К 68;
- г) Д 26 — К 76.

16. Бухгалтерская запись Д 26 — К 76 означает:
- а) начисление транспортного налога;
 - б) перечисление налога во внебюджетные фонды;
 - в) оплату расходов по транспортировке транспортных средств.
17. Бухгалтерская запись Д 76 — К 51 означает:
- а) начисление транспортного налога;
 - б) перечисление налога в дорожный фонд;
 - в) оплату расходов по транспортировке транспортных средств.

Х. Организация налогового учета

1. Под учетной политикой организации понимается совокупность:
 - а) методов калькулирования себестоимости;
 - б) способов ведения налогового учета;
 - в) способов учета затрат на производство;
 - г) приемов обработки информации.
2. Учетная политика организации формируется с целью:
 - а) удовлетворения потребностей внешних пользователей;
 - б) достоверного отражения фактов хозяйственной деятельности;
 - в) формирования достоверной информации о прибыли организации;
 - г) организации ведения бухгалтерского учета.
3. Методический аспект налогового учета предусматривает выбор:
 - а) способов ведения налогового учета;
 - б) формы учета;
 - в) плана счетов;
 - г) системы внутрипроизводственного учета.
4. При разработке учетной политики в обязательном порядке утверждаются:
 - а) способ отражения на счетах хозяйственных операций;
 - б) адреса представления внешней отчетности;
 - в) порядок контроля за хозяйственными операциями;
 - г) формы аналитических регистров и порядок отражения в них информации.
5. Учетная политика организации может быть изменена в случаях:
 - а) разработки внутренних документов;
 - б) изменения законодательства о налоге на прибыль и применяемых способов налогового учета;
 - в) возникновения в ее деятельности новых хозяйственных операций;

- г) изменения законодательства и нормативных актов по бухгалтерскому учету.
6. При формировании учетной политики к способам ведения налогового учета относят:
- а) порядок признания убытка;
 - б) приемы обработки учетной информации;
 - в) методы выявления и исправления ошибок;
 - г) методы организации аналитического учета.
7. В налоговом учете доходы (расходы) от сдачи имущества в аренду признаются:
- а) как операционные;
 - б) чрезвычайные;
 - в) внереализационные;
 - г) реализационные.
8. Одно из правил переноса убытка на будущие налоговые периоды предполагает количественное ограничение в размере:
- а) 5% налоговой базы по налогу на прибыль;
 - б) 30% налоговой базы по налогу на прибыль;
 - в) 15% налоговой базы по налогу на прибыль;
 - г) 10% налоговой базы по налогу на прибыль.
9. При формировании учетной политики организация может выбрать один из следующих методов начисления амортизации:
- а) линейный метод, метод списания стоимости по количеству лет срока полезного использования;
 - б) нелинейный метод, метод списания стоимости пропорционально объему продукции;
 - в) метод списания стоимости по количеству лет срока полезного использования, метод списания стоимости пропорционально объему продукции;
 - г) линейный метод, нелинейный метод.
10. По дебиторской задолженности со сроком возникновения свыше 90 дней размер отчислений в резерв по сомнительным долгам должен быть равен:
- а) 100% суммы сомнительного долга;
 - б) 80% суммы сомнительного долга;
 - в) 50% суммы сомнительного долга;
 - г) 30% суммы сомнительного долга.

11. Резерв не создается по сомнительному долгу, возникшему менее чем:
 - а) за 90 дней до окончания предыдущего налогового периода;
 - б) 75 дней до окончания предыдущего налогового периода;
 - в) 60 дней до окончания предыдущего налогового периода;
 - г) 45 дней до окончания предыдущего налогового периода.
12. Формирование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию производится за счет отчислений, включаемых:
 - а) в операционные расходы;
 - б) расходы по производству и реализации товаров;
 - в) внереализационные расходы;
 - г) чрезвычайные расходы.
13. В НК РФ предусмотрены два варианта внесения авансовых платежей по налогу на прибыль:
 - а) ежеквартальная уплата и (или) ежедекадная уплата;
 - б) ежемесячная уплата и (или) ежедекадная уплата;
 - в) ежеквартальная уплата и (или) ежемесячная уплата;
 - г) ежемесячная уплата и (или) полугодовая уплата.

XI. Регистры налогового учета

1. Формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных разрабатываются:
 - а) в законодательном порядке;
 - б) вышестоящей организацией;
 - в) налогоплательщиком самостоятельно;
 - г) отраслевой инструкцией.
2. Данные налогового учета группируются в регистрах путем:
 - а) непрерывного отражения в хронологическом порядке объектов учета;
 - б) дискретного отражения в систематической последовательности объектов учета;
 - в) непрерывного отражения в систематической последовательности объектов учета;
 - г) дискретного отражения в хронологическом порядке объектов учета.
3. Аналитический учет в системе налогового учета организуется налогоплательщиком таким образом, чтобы можно было проследить:
 - а) взаимосвязь налогового и бухгалтерского учета;
 - б) порядок формирования налоговой базы;
 - в) порядок исчисления налога;
 - г) порядок уплаты налога.

4. Использование регистров бухгалтерского учета для налогового учета возможно при условии ведения налогового учета:
 - а) кассовым методом;
 - б) методом начисления и кассовым методом;
 - в) иным методом;
 - г) методом начисления.
5. Основные регистры системы налогового учета предлагаются:
 - а) в Методических рекомендациях по применению главы 25 НК РФ от 20 декабря 2002 г.;
 - б) главе 25 НК РФ;
 - в) Информационном сообщении МНС РФ от 19 декабря 2001 г.;
 - г) в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
6. Регистры промежуточных расчетов предназначены:
 - а) для систематизации информации о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации;
 - б) систематизации информации о состоянии показателей объекта учета;
 - в) систематизации информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах;
 - г) отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей.
7. Регистры учета состояния единицы налогового учета предназначены:
 - а) для систематизации информации о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации;
 - б) систематизации информации о состоянии показателей объекта учета;
 - в) систематизации информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах;
 - г) отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей.
8. Регистры учета хозяйственных операций предназначены:
 - а) для систематизации информации о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации;
 - б) систематизации информации о состоянии показателей объекта учета;

в) систематизации информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах;

г) отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей.

9. Регистры формирования отчетных данных предназначены:

- а) для систематизации информации о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации;
- б) систематизации информации о состоянии показателей объекта учета;
- в) систематизации информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах;
- г) отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей.

10. Для ведения некоммерческими организациями налогового учета целевых средств предназначены регистры:

- а) промежуточных расчетов;
- б) формирования отчетных данных;
- в) учета хозяйственных операций;
- г) учета целевых средств.

XII. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета

1. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета определена:

- а) в Методических рекомендациях по применению главы 25 НК РФ от 20 декабря 2002 г.;
- б) главе 25 НК РФ;
- в) Информационном сообщении МНС России от 19 декабря 2001 г.;
- г) ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

2. Разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода состоит:

- а) из переменных и относительных разниц;
- б) переменных и временных разниц;
- в) постоянных и временных разниц;
- г) постоянных и относительных разниц.

3. Постоянные разницы представляют собой доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток):

- а) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах;

- б) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов;
4. Временные разницы представляют собой доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток):
- а) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах;
 - б) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.
5. Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль:
- а) который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;
 - б) который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.
6. Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль:
- а) который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах;
 - б) который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.
7. Начисление постоянных налоговых обязательств отражается на счетах бухгалтерского учета записью:
- а) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - б) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - в) Д 09 «Отложенный налоговый актив» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - г) Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — К 77 «Отложенное налоговое обязательство».

8. Начисление отложенных налоговых активов отражается на счетах бухгалтерского учета записью:
- а) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - б) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - в) Д 09 «Отложенный налоговый актив» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - г) Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — К 77 «Отложенное налоговое обязательство».
9. Начисление отложенных налоговых обязательств отражается на счетах бухгалтерского учета записью:
- а) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - б) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - в) Д 09 «Отложенный налоговый актив» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - г) Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — К 77 «Отложенное налоговое обязательство».
10. Начисление условного расхода по налогу на прибыль отражается на счетах бухгалтерского учета записью:
- а) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - б) Д 99 «Прибыли и убытки» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - в) Д 09 «Отложенный налоговый актив» — К 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»;
 - г) Д 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль» — К 77 «Отложенное налоговое обязательство».

СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ

Адвалорная ставка — ставка таможенной пошлины, начисляемая в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров.

Административная ответственность — юридическая ответственность за совершение административного правонарушения. Разновидностью административной ответственности является ответственность за совершение налогового правонарушения.

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).

Акт налоговой проверки — документ, составляемый уполномоченными должностными лицами налоговых органов по результатам выездной налоговой проверки в соответствии с требованиями ст. 100 НК РФ и являющийся одним из оснований для принятия решения по результатам рассмотрения материалов проверки.

Акцизы — косвенные налоги, включаемые в цену товаров (работ, услуг).

Аналитические регистры налогового учета — сводные формы систематизации данных без распределения (отражения) их по счетам бухгалтерского учета.

Антидемпинговые пошлины — таможенные пошлины, применяемые в случаях ввоза на таможенную территорию Российской Федерации товаров по цене более низкой, чем их нормальная стоимость в стране вывоза в момент ввоза, если такой ввоз наносит или угрожает нанести материальный ущерб отечественным производителям подобных товаров либо препятствует организации или расширению производства подобных товаров в Российской Федерации.

Арендная плата (за землю) — плата, взимаемая за земли, переданные в аренду. Размер, условия и сроки внесения арендной платы за землю устанавливаются договором.

Базовая доходность — условная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя (единица площади, численность работающих, единица производственной мощности и другие), характеризующего определенный вид деятельности в различных сопоставимых условиях.

Банкротство (от итал. *banco* — скамья, банк и *rotto* — сломанный) — несостоятельность должника — предприятия, фирмы, банка, иной организации, т.е. установленная судом неспособность должника платить по своим долговым обязательствам.

Беспошлинный вывоз — импорт товаров, свободных от обложения таможенными пошлинами. Применяется к отдельным товарам или всему импорту из одной или группы стран, может носить временный или длительный характер.

Бюджеты (бюджет) (англ. *budget* — роспись доходов и расходов государства, семьи или отдельного лица на определенный срок) — в законодательстве о налогах и сборах под данным термином могут пониматься федеральный бюджет, бюджеты субъектов Российской Федерации (региональные), бюджеты муниципальных образований (местные).

Валовая прибыль — сумма прибыли (убытка) от реализации товаров (работ, услуг), основных фондов (включая земельные участки), иного имущества предприятия и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Валовая прибыль — исходный показатель для определения обязательств по налогу на прибыль организаций.

Валовой доход — все поступления физического лица от выполнения им услуг или действий, произведенных в пользу или по поручению физических и юридических лиц, независимо от формы и характера означенных услуг или действий. В валовой доход не включаются суммы полученных доходов, которые в соответствии с законодательством о налогах и сборах не подлежат налогообложению.

Взаимозависимые лица для целей налогообложения — физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Взимание налогов по декларации и у источника доходов — взимание налога по декларации предусматривает подачу налогоплательщиком заявления о доходах, полученных им за истекший период (квартал, полугодие, год); взимании налогов у источника доходов предусматривает, что исчисление и удержание налога осуществляются предпринимателем при выплате заработной платы и жалования рабочим и служащим.

Вмененный доход — потенциально возможный валовой доход плательщика единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение такого дохода.

Временные разницы — доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или других отчетных периодах.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Государственная пошлина — обязательный и действующий на всей территории Российской Федерации платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами.

Государственная регистрация — обязательная процедура постановки на учет налогоплательщиков и объектов налогообложения (определенных видов имущества).

Данные налогового учета — информация о величине или иной характеристике показателей (значение показателя), определяющих объект учета, отражаемая в разработочных таблицах, справках бухгалтера и иных документах налогоплательщика, группирующих информацию об объектах налогообложения.

Дань — прямой налог (подать), собираемый с населения; военная контрибуция с побежденного народа. Дань была одним из основных источников государственных доходов при рабовладельческом строе.

Двойное налогообложение — двукратное или многократное обложение налогом или налогами одного и того же объекта налогообложения.

Декларант — лицо, перемещающее через таможенную границу Российской Федерации товары и (или) заявляющее (декларирующее), представляющее и предъявляющее товары для целей таможенного оформления.

Декларация (от лат. *declaratio* — объявление, провозглашение) — официальное заявление. В сфере налогообложения применяются следующие виды деклараций: налоговая декларация, подаваемая физическим лицом при уплате подоходного налога (декларация о доходах и уплаченных налогах); специальная декларация, подаваемая физическим лицом по запросу налогового органа в соответствии с системой налогового контроля за расходами физического лица; таможенная декларация, а также декларация о доходах гражданина и имуществе, принадлежащем ему на праве собственности.

Дивиденд (от лат. *dividendum* — то, что надлежит разделить) — любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Добавленная стоимость — часть стоимости товаров (работ, услуг), приращенная непосредственно на данном предприятии, в данном подразделении, торговом, посредническом звене; экономический показатель, характеризующий формирование и прирост стоимости товара на всех стадиях его производства и реализации.

Единицы налогового учета — объекты налогового учета, информация о которых используется более одного отчетного (налогового) периода.

Закон об основах налоговой системы — Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», определявший до введения в действие первой части НК РФ общие принципы по-

строения налоговой системы в Российской Федерации, налоги, сборы, пошлины и другие платежи, а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов.

Законодательство о налогах и сборах — совокупность актов законодательства, регламентирующих порядок и правила установления, введения и взимания налогов и сборов на территории Российской Федерации. Подразделяется на законодательство Российской Федерации о налогах и сборах (федеральное), законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах (региональное) и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) — единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации номер, присваиваемый налоговым органом каждому налогоплательщику в целях учета налогоплательщиков и налогового контроля.

Идентичные товары — товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки. При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения товара и производитель.

Игорный бизнес — предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ или услуг.

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, участвующем 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 игорного заведения.

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.

Индивидуальный предприниматель — физическое лицо, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К индивидуальным предпринимателям относятся также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Источник налога — доход (или имущество), из которого налогоплательщик уплачивает налог.

Казна — 1) хранилище денег, драгоценностей и других материальных ценностей ханов, королей, царей, великих и удельных князей, монастырей и др.; 2) в условиях централизованных государств — совокупность финансовых ресурсов государства.

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.

Комбинированная ставка — ставка таможенной пошлины, сочетающая системы обложения по адвалорным и специфическим ставкам.

Корпорационный налог — налог на доходы юридических лиц (объединений капиталов), взимаемый практически во всех развитых странах.

Ликвидация юридического лица (организации) — прекращение юридического лица без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам.

Лицензионные сборы — разновидность обложения импортеров и экспортеров при получении ими письменного разрешения официальных учреждений на провоз товаров через границу в соответствии с установленной лицензионной системой.

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

Налог на добавленную стоимость — форма изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения.

Налоговая политика — система мероприятий, проводимых государством в области налогов и сборов; составная часть финансовой политики государства. Содержание и цели налоговой политики обусловлены социально-экономическим строем общества, состоянием экономики и государственных финансов.

Налоговая проверка — форма налогового контроля, осуществляемого налоговыми органами в целях полноты и правильности уплаты налогов и сборов.

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

Налоговая тайна — право налогоплательщика на неразглашение информации, предоставленной налоговым органам.

Налоговая юрисдикция — круг полномочий государства, субъекта РФ, штата, провинции, региона, земли, департамента, органов власти и самоуправления административно-территориальных единиц в сфере установления и взимания налогов и сборов, а также предоставления налоговых льгот.

Налоговое правонарушение — виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое в НК РФ установлена ответственность.

Налоговое уведомление — уведомление о необходимости уплатить налог, направляемое налоговым органом в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах Российской Федерации, налогоплательщику не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

Налоговый агент — лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (бюджетный фонд) налогов.

Налоговый контроль — система обязательных процедур, проводимых должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый учет — система регистрации и обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на прибыль на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налогооблагаемые временные разницы — при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Налогоплательщики (плательщики сборов) — организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги (сборы).

Недоимка — сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Нормативная цена земли — показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости.

Носитель налога — термин экономической теории, означающий физическое лицо, фактически несущее бремя налогообложения даже в том случае, когда оно не является субъектом налогообложения (налогоплательщиком) по конкретным видам налогов и сборов.

Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное подразделение организации, по местонахождению которого обособлены стационарные рабочие места.

Объект налогообложения — объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Объекты налогового учета — имущество, обязательства и хозяйственные операции организации, стоимостная оценка которых определяет размер налоговой базы текущего отчетного налогового периода или налоговой базы последующих периодов.

Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Отложенный налоговый актив — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Офшорные зоны (от англ. *off-shore* — находящийся на расстоянии от берега, вне территории страны) — налоговые убежища, налоговые гавани; обычно небольшие островные или прибрежные государства и территории, проводящие политику привлечения капиталов из-за рубежа путем предоставления им широких налоговых льгот.

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.

Пеня (от лат. *poena* — наказание) — санкция за несвоевременное выполнение денежных обязательств. Начисляется в процентах к сумме невыполненного обязательства, как правило, за каждый день просрочки.

Переложение налогов — термин отдельных экономических дисциплин, означающий перенесение тяжести налогового бремени с одних классов и социальных групп на другие.

Платежное извещение — документ, которым финансовый орган уведомляет налогоплательщика о сумме и сроках внесения причитающихся с него платежей по налогам и сборам. В нем должны указываться основания произведенного обложения.

Показатели налогового учета — перечень характеристик, существенных для объекта учета.

Порядок исчисления налога — порядок определения сумм налоговых платежей по конкретному виду налогообложения.

Порядок уплаты налогов (сборов) — порядок внесения или перечисления налоговых платежей в бюджет.

Постоянное налоговое обязательство — сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Постоянное представительство иностранного юридического лица — филиал, бюро, контора, агентство, любое другое место осуществления деятельности, связанное с разведкой или разработкой природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию оборудования, оказанием услуг, проведением других работ, а также организации и граждане, уполномоченные иностранными юридическими лицами осуществлять представительские функции в Российской Федерации.

Постоянные разницы — доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Работа — деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Расходы — понесенные лицом затраты, влекущие в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях уменьшение налоговой базы.

Рынок товаров (работ, услуг) — сфера обращения товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории России или за пределами.

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

Сбор — 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).

Сборщик налогов (сборов) — государственный орган, орган местного самоуправления или другой уполномоченный орган, осуществляющий в случаях, предусмотренных НК РФ, сбор (прием) средств от налогоплательщиков в уплату налогов (сборов) и перечисление их в бюджет.

Себестоимость продукции (работ, услуг) — стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Специальный налоговый режим — особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных НК РФ и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

Срок уплаты налогов (сборов) — календарная дата, установленная или определяемая в соответствии с актами законодательства о налогах и сборах, являющаяся последним днем, когда должна быть произведена уплата налога.

Таможенная стоимость товара — стоимость товара, определяемая в соответствии с Законом РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе» и используемая для целей: обложения товара таможенной пошлиной; внешнеэкономической и таможенной статистики; применения иных мер государственного регулирования торгово-экономических отношений, связанных со стоимостью товаров, включая осуществление валютного контроля внешнеторговых сделок и расчетов банков по ним, в соответствии с законодательными актами Российской Федерации.

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) — налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

Товар — любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации.

Требование об уплате налога — направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени.

Убытки — в хозяйственной практике выраженные в денежной форме потери, уменьшение материальных и денежных ресурсов, принадлежащих физическим или юридическим лицам.

Уклонение от налогов — преднамеренное сокрытие налогоплательщиками части объекта налогообложения (доходов или имущества) от обложения налогами либо уменьшение налоговых обязательств и платежей с помощью других незаконных методов.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль — сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка).

Физические лица — налоговые резиденты Российской Федерации — физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Целевые налоги — налоги или сборы, поступления от которых обычно зачисляются не в государственные бюджеты, а в специальные внебюджетные фонды (присоединенные бюджеты, автономные бюджеты); форма мобилизации государством средств на проведение определенных мероприятий.

Цена товаров (работ, услуг) для налогообложения — фактический либо расчетный показатель, используемый для определения налоговых обяза-

тельств при реализации товаров (работ, услуг) организациями и индивидуальными предпринимателями.

Чрезвычайные налоги — обязательные налоги и сборы с физических и юридических лиц в государственный бюджет, вводимые при наступлении каких-либо чрезвычайных обстоятельств (война, стихийное бедствие и т.п.).

Штраф (от нем. *strafe* — наказание) — денежное взыскание, мера материального воздействия на лиц, виновных в нарушении действующего законодательства, договоров или определенных правил.

Экспертиза — исследование специалистом (экспертом) каких-либо вопросов, решение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла.

Юридическое лицо — организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету.

ОТВЕТЫ НА ТЕСТЫ

Ответы на тесты даны в соответствии с положениями налогового законодательства на 1 июня 2006 г.

I. Основы налогообложения:

1.б; 2.в; 3.б; 4.а; 5.а; 6.б; 7.а; 8.а.

II. Налоговая система:

1.а; 2.а; 3.а; 4.а; 5.б; 6.б; 7.б; 8.в; 9.б; 10.а.

III. Налогообложение юридических лиц:

1.в; 2.а; 3.а; 4.в; 5.в; 6.б; 7.а; 8.б; 9.а; 10.в; 11.в; 12.б; 13.в; 14.б; 15.в; 16.б; 17.в; 18.а; 19.а; 20.а; 21.а; 22.а; 23.в; 24.б; 25.а; 26.в; 27.а; 28.б; 29.в; 30.а; 31.в; 32.а; 33.б; 34.а; 35.в; 36.а; 37.а; 38.в; 39.в; 40.б; 41.а; 42.в; 43.б; 44.а; 45.а; 46.б; 47.в; 48.в; 49.в; 50.а; 51.а; 52.б; 53.а; 54.б; 55.в; 56.б; 57.а; 58.в; 59.а.

IV. Налоги с доходов физических лиц:

1.а; 2.а; 3.в; 4.а; 5.в; 6.в; 7.б; 8.в; 9.б; 10.а; 11.в; 12.а; 13.б; 14.в; 15.в.

V. Налоги, формирующие целевые бюджетные и социальные внебюджетные фонды:

1.б; 2.а; 3.в; 4.а; 5.а; 6.б; 7.в; 8.б; 9.в; 10.б.

VI. Специальные налоговые режимы:

1.а; 2.в; 3.б; 4.а; 5.в; 6.в; 7.а; 8.б; 9.б; 10.б; 11.в.

VII. Таможенные пошлины:

1.а; 2.в; 3.в; 4.а; 5.а; 6.б; 7.в.

VIII. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов:

1.а; 2.б; 3.б; 4.а; 5.в; 6.а; 7.в; 8.б; 9.а; 10.а.

IX. Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам:

1.б; 2.а; 3.б; 4.в; 5.г; 6.а; 7.г; 8.б; 9.а; 10.в; 11.г; 12.г; 13.б; 14.а; 15.б; 16.а; 17.б.

X. Организация налогового учета:

1.б; 2.в; 3.а; 4.г; 5.б; 6.а; 7.в; 8.б; 9.г; 10.а; 11.г; 12.б; 13.в.

XI. Регистры налогового учета:

1.в; 2.а; 3.б; 4.г; 5.в; 6.г; 7.б; 8.в; 9.а; 10.г.

XII. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета:

1.г; 2.в; 3.б; 4.а; 5.а; 6.б; 7.б; 8.в; 9.г; 10.а.

ОТВЕТЫ НА ЗАДАНИЯ

Ответы на задания даны в соответствии с положениями налогового законодательства на 1 июня 2006 г.

3.1. Налог на прибыль организаций

1. 73 272 руб.; 2. 2005 г. — 3360 руб., 2006 г. — 6000 руб., 2008 г. — 9840 руб.; 3. 59 361 руб.; 4. 274 262 руб.; 5. 10 200 руб.; 6. 87 600 руб.

3.2. Налог на имущество организаций:

1. I квартал — 213 457 руб., полугодие — 212 699 руб., 9 месяцев — 211 784 руб., год — к уплате 204 726 руб.; 2. 6431 руб.; 3. по местонахождению представительства: I квартал — 50 938 руб., полугодие — 50 616 руб., 9 месяцев — 50 295 руб., год — к уплате 48 043 руб.; по местонахождению обособленного подразделения: I квартал — 625 руб., полугодие — 1421 руб., 9 месяцев — 1733 руб., год — к уплате 3799 руб.; 4. по местонахождению организации: I квартал — 135 655 руб., полугодие — 135 889 руб., 9 месяцев — 135 208 руб., год — к уплате 131 742 руб.; по местонахождению обособленного подразделения: 9 месяцев — 661 руб.; год — к уплате 3363 руб.

3.3. Платежи за пользование природными ресурсами:

1. 3080 руб.; 2. 25 000 руб.; 3. 442 руб.; 4. 453 600 руб.; 5. 34 руб., 161 руб.

3.4. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов:

1. сумма сбора — 60 000 руб., 3000 руб. подлежат возврату или зачету; 2. сумма сбора — 6 604 125 руб., в том числе: разовый сбор — 660 412 руб., ежемесячный взнос — 990 619 руб.; 3. сумма сбора — 21 190 руб., в том числе: разовый сбор — 2119 руб., ежемесячный взнос — 6357 руб.

3.5. Налог на добавленную стоимость:

1. Организация не имеет право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика НДС; 2. 225 000 руб.; 3. 41 643 руб.; 4. 105 074 руб.; 5. 106 474 руб.

3.6. Акцизы:

1. 1 615 725 руб.; 2. 85 800 руб.; 3. 22 275 руб.; 4. 374 310 руб.; 5. 310 622 руб.

3.7. Налог на игорный бизнес:

1. 182 000 руб.; 2. 910 000 руб.; 3. 135 000 руб.

3.8. Государственная пошлина:

1. Пошлина не взимается; 2. 28 500 руб.; 3. 2250 руб., 900 руб.

4.1. Налог на доходы физических лиц:

1. Налоговый агент удержит 9009 руб., по декларации налогоплательщика перечислят на его расчетный счет 9009 руб.; 2. 9615 руб.; 3. Налоговый агент удержит 7644 руб., по декларации налогоплательщика перечислят на его расчетный счет 7644 руб.; 4. 13 160 руб.; 5. Налоговый агент удержит 12 837 руб., по декларации налогоплательщика перечислят на его расчетный счет 3900 руб.

4.2. Налогообложение имущества физических лиц:

1. 240 руб.; 2. не является плательщиком на имущество физических лиц, НДФЛ 11 050 руб., транспортный налог 425 руб.; 3. 80 руб.; 4. жена: 110 руб.; муж: 110 руб., транспортный налог 735 руб.

5.1. Транспортный налог:

1. I квартал — 10 410 руб., II квартал — 10 410 руб., III квартал — 10 532,5 руб., IV квартал — 10 593,7 руб.; 2. 2770 руб.; 3. 1575 руб.; 4. 86 820 руб.

5.2. Единый социальный налог:

1. 61 925 руб., 9785 руб., 5975 руб., 2615 руб.; 2. 388 778 руб.; 3. 633 438 руб.; 4. 32 396 руб.

6.1. Упрощенная система налогообложения:

1. не имеет права; 2. 725 800 руб.; 3. 11 025 руб.; 4. 73 500 руб.; 5. 6750 руб., 7200 руб.; 6. 200 000 руб., 64 500 руб.

6.2. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности:

2. 64 385 руб., 69 077 руб.

6.3. Единый сельскохозяйственный налог:

1. 91 800 руб.; 2. 45 900 руб.; 3. 67 800 руб., НДФЛ — 82 641 руб.

7.1. Таможенные пошлины:

1. Пошлина за провоз товара — 145 500 руб., автомобиля — 137 560 руб.; 2. 175 950 руб.; 3. 127 338 руб.; 4. 172 560 руб.; 5. 34 240 руб.

8. Права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов. Налоговый контроль:

1. 200 руб., 103 руб., 21 руб.; 2. 500 руб.; 3. 1293 руб., 985 руб., 110 руб.

9.1. Бухгалтерский учет расчетов по налогам и сборам:

1. Д 62 — К 90 — 1 593 000 руб.;

Д 90 — К 68 — 243 000 руб.;

Д 19-3 — К 60 — 117 000 руб.;

Д 68 — К 19-3 — 117 000 руб.;

Д 68 — К 51 — 126 000 руб.;

Д 51 — К 62 — 1 593 000 руб.

2. Д 62 — К 90 — 743 400 руб.;

Д 90 — К 76 — 113 400 руб.;

Д 19-3 — К 60 — 33 120 руб.;

Д 68 — К 19-3 — 33 120 руб.;

Д 51 — К 62 — 601 800 руб.;

Д 76 — К 68 — 91 800 руб.;

Д 68 — К 51 — 58 680 руб.

3. Д 19-5 — К 60 — 6480 руб.;

Д 90 — К 68 — 45 600 руб.;

Д 68 — К 19-5 — 6480 руб.;

Д 68 — К 51 — 39 120 руб.

4. Д 91 — К 68 — 3700 руб.;

Д 99 — К 68 — 12 600 руб.;

Д 26 — К 76 — 1720 руб.;

Д 26 — К 76 — 980 руб.;

Д 68 — К 51 — 16 300 руб.;

Д 76 — К 51 — 2700 руб.

9.2. Организация налогового учета:

1. В налоговом учете как доход от реализации услуг, в бухгалтерском учете как операционный доход; 2. Кассовый метод; 3. 5 400 000 руб., 900 000 руб., 1 710 000 руб.; 4. 1 020 000 руб.; 5. 420 000 руб.; 6. 988 000 руб., 100 000 руб.; 7. 2 040 000 руб.

9.4. Взаимосвязь бухгалтерского и налогового учета:

1. 40 000 руб., 9600 руб.; 2. — 29 030 руб., 6 967,2 руб.; 3. 126 000 руб.;

4. Д 99 — К 68 — 54 200 руб.;

Д 99 — К 68 — 1970 руб.;

Д 09 — К 68 — 690 руб.;

Д 68 — К 77 — 34 500 руб.

ЛИТЕРАТУРА

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 ноября 1996 г. № 14-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ.
4. Водный кодекс Российской Федерации от 16 ноября 1995 г. № 167-ФЗ.
5. Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. № 136-ФЗ.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
8. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. № 61-ФЗ.
9. Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».
10. Закон РФ от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю».
11. Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 «О таможенном тарифе».
12. Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации».
13. Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».
14. Федеральный закон от 8 ноября 2005 г. № 144-ФЗ «О внесении изменений в закон Российской Федерации „О таможенном тарифе“».
15. Постановление Правительства РФ от 13 сентября 1994 г. № 1057.
16. Постановление Правительства РФ от 27 декабря 1996 г. № 1560.
17. Основные положения о порядке и условиях взимания лесных платежей (утв. 14 декабря 1993 г. Госналогслужбой РФ № НП-4-02/199н, Минфином России № 148, Рослесхозом № 7).

18. Приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».
19. Инструкция МНС России от 21 февраля 2000 г. № 56 «По применению закона РФ „О плате за землю“».
20. Инструкция ГНС от 19 апреля 1994 г. № 25 «О порядке и сроках внесения платы за древесину, отпускаемую на корню».
21. Инструкция ГНС от 12 августа 1998 г. № 46 «О порядке исчисления и внесения в бюджет платы за пользование водными объектами».
22. Инструкция МНС России от 30 мая 1995 г. № 32 «О порядке исчисления и уплаты налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения».
23. Инструкция МНС России от 2 ноября 1999 г. № 54 «По применению Закона Российской Федерации „О налогах на имущество физических лиц“».
24. Информационное сообщение МНС России от 19 декабря 2001 г. «Система налогового учета, рекомендуемая МНС России для исчисления прибыли в соответствии с нормами главы 25 Налогового кодекса Российской Федерации».
25. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 (утв. приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н).
26. Приказ МНС России от 20 декабря 2000 г. № БГ-3-03/447 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 21 „Налог на добавленную стоимость“ Налогового кодекса Российской Федерации».
27. Приказ МНС России от 18 декабря 2000 г. № БГ-3-03/440 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 22 „Акцизы“ Налогового кодекса Российской Федерации (подакцизные товары)».
28. Приказ МНС России от 2 апреля 2002 г. № БГ-3-21/170 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 26 „Налог на добычу полезных ископаемых“ Налогового кодекса Российской Федерации».
29. Приказ МНС России от 9 апреля 2003 г. № БГ-3-21/177 «Об утверждении методических рекомендаций по применению главы 28 „Транспортный налог“ части второй Налогового кодекса Российской Федерации».
30. Письмо МНС России от 22 июля 2003 г. № 05-1-11/1143 «О едином социальном налоге».
31. Письмо МНС России от 4 сентября 2003 г. № СА-6-04/942 «О налогообложении дивидендов».

32. *Александров А.И.* Налоги и налогообложение : учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Дашков и К°, 2005.
33. Белгородская область / под ред. Н.А. Кузнецова, К.М. Новоспаского. Воронеж, 1967.
34. Бухгалтерский учет в организациях / под общ. ред. Е. П. Козлова, Т. Н. Бабченко, Е. Н. Галанина. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2001.
35. *Косолапов А.И.* Налоги и налогообложение : учебное пособие. М. : Дашков и К°, 2005.
36. Налоги : учебное пособие / под ред. Д. Г. Черника. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Финансы и статистика, 2001.
37. Налоги и налогообложение / под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб. : Питер, 2003.
38. Налоги и налогообложение : учебник / Д.Г. Черник [и др.] М. : ИНФРА-М, 2001.
39. *Пепеляев С.Г.* Законы о налогах: элементы структуры. М. : СВЕА, 1995.
40. *Перов А.В., Толкушин А.В.* Налоги и налогообложение : учебное пособие. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт-Издат, 2005.
41. *Сидельникова Л.Б., Назарян Е.Н.* Комментарии к регистрам налогового учета. М. : ОМЕГА-Л, 2003.
42. *Толкушин А.В.* Налоги и налогообложение : энциклопедический словарь. М.: Юрист, 2001.
43. Финансовый учет : учебник / под ред. В.Г. Гетьмана. М. : Финансы и статистика, 2002.
44. *Юткина Т.Ф.* Налоги и налогообложение : учебник. М. : ИНФРА, 2000.
45. *Якобсон Л.И.* Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М. : Наука, 1995.