

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ ИМЕНИ В.Я. КИКОТЯ»

Н. М. Бобошко

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Курс лекций

Москва
2017

ББК65.261.4

Б84

Бобошко, Н. М.

Налоги и налогообложение : курс лекций. – М. : Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя. – 2017. – 223 с. ISBN 978-5-9694-0453-3.

В настоящем курсе лекций рассматриваются вопросы возникновения и развития системы налогообложения, детально проанализированы принципы налогообложения в современной интерпретации, раскрыты экономическая сущность налогов, их классификация и функции, особое место уделено налоговому контролю, дана характеристика налоговой системы Российской Федерации (федеральные, региональные и местные налоги), специальным налоговым режимам.

Курс лекций может быть использован для проведения лекционных и семинарских занятий, а также для самостоятельной работы курсантов по дисциплине «Налоги и налогообложение».

ББК 65.261.4

Рецензенты:

начальник ЦТДиОЗ ФКУ НПО «СТиС» МВД России ***Е. В. Осипцева***;

заместитель начальника ЦТДиОЗ ФКУ НПО «СТиС» МВД России, кандидат экономических наук ***Д. А. Мамедов***.

ISBN 978-5-9694-0453-3

© Московский университет МВД России
имени В.Я. Кикотя, 2017

© Бобошко Н. М., 2017

СОДЕРЖАНИЕ

Тема 1. Социально-экономическая сущность налогов.....	5
1. Возникновение и развитие налогообложения	5
2. Экономическое содержание налогов и их роль в формировании бюджета	6
3. Функции и принципы налогообложения.....	9
4. Классификация налогов.....	13
5. Элементы налогообложения	16
Тема 2. Организация налоговой системы в Российской Федерации	30
1. Налоговая политика государства	30
2. Налоговая система Российской Федерации	34
3. Понятие налогового права.....	39
4. Система налогового законодательства.....	43
Тема 3. Налоговое администрирование в российской налоговой системе.....	46
1. Понятие и сущность налогового администрирования	46
2. Организация Федеральной налоговой службы.....	50
3. Обязанности, права и ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов	55
4. Организация налогового контроля	61
Тема 4. Налог на добавленную стоимость	69
1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость.....	69
2. Плательщики НДС. Объект налогообложения.....	69
3. Порядок определения налоговой базы по НДС.....	71
4. Налоговые ставки по НДС, их состав и характеристика	77
5. Порядок определения налоговой базы	79
6. Порядок начисления и сроки уплаты НДС	84
Тема 5. Акцизы	86
1. Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль	86
2. Плательщики акцизов, объекты обложения	86
3. Виды налоговых ставок на подакцизные товары, их состав и характеристика.....	89
4. Порядок исчисления и уплаты акцизов.....	92
Тема 6. Налог на доходы физических лиц	95
1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц	95
2. Плательщики НДФЛ. Объекты налогообложения	95
3. Виды налоговых ставок	98
4. Порядок определение налоговой базы	98
5. Льготы по подоходному налогу.....	101
6. Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц.....	108
Тема 7. Платежи за пользование природными ресурсами.....	112
1. Налог на добычу полезных ископаемых	112
2. Водный налог	125

3. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.....	128
Тема 8. Государственная пошлина.....	133
Тема 9. Налог на прибыль организаций	138
1. Сущность и значение налога на прибыль организаций.....	138
2. Налогоплательщики и объект налогообложения	138
3. Налоговые ставки, налоговый и отчетный периоды.....	160
Тема 10. Региональные налоги	166
1. Транспортный налог	166
2. Налог на игорный бизнес	169
3. Налог на имущество организаций	172
Тема 11. Специальные налоговые режимы	177
1. Упрощенная система налогообложения	177
2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.....	184
3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).....	188
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	193
5. Патентная система налогообложения	199
Тема 12. Местные налоги.....	206
1. Земельный налог	206
2. Налог на имущество физических лиц	212
3. Торговый сбор.....	216
Библиографический список	221

Тема 1. СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ

Вопросы:

1. Возникновение и развитие налогообложения.
2. Экономическое содержание налогов и их роль в формировании бюджета.
3. Функции и принципы налогообложения.
4. Классификация налогов.
5. Элементы налогообложения.

1. Возникновение и развитие налогообложения

Исторически налоги возникли с разделением общества на социальные группы и появлением государства. Их социально-экономическая сущность, функции и роль определяются экономическим и политическим устройством общества, природой и задачами государства.

Налоги – одна из древнейших финансовых категорий. Первое упоминание о них относится к IV в. до н.э. Можно выделить следующие крупные этапы развития форм и методов взимания налогов:

1. От Древнего мира до начала Средних веков (государство не имело финансового аппарата для определения и сбора налогов, налоги носили случайный характер);

2. Конец XVII – начало XIX в. (возникает сеть государственных учреждений, устанавливающих квоты налогообложения и наблюдающих за процессом сбора налогов. Все это требовало замены «случайных» налогов рациональной и обоснованной системой налогообложения);

3. Начало XIX в. и до настоящего времени (выработка и законодательное оформление норм и порядка взимания налогов, государственная организация налогообложения и контроль над уполномоченными государственными органами).

Обязательные платежи государству носили разные названия, которые часто менялись в соответствии с экономическими и социальными условиями развития общества. Одной из первых организованных систем является налоговая система Древнего Рима. С тех времен до нас дошли такие понятия как «ценз», «акциз», «фискал», «откупщик». В условиях натурального хозяйства налоги выступали в виде различных натуральных податей и служили дополнением к трудовым повинностям свободного населения (позже крепостных крестьян), а также в виде дани с покоренных народов. По мере развития товарно-денежных отношений налог приобретает денежную форму. В период политической раздробленности налоги в форме различных поборов становятся доходами крупных землевладельцев – феодалов, а с образованием централи-

зованного государства – казны государства. Одним из таких денежных налогов был общепоимущественный налог с граждан Римской империи во II в. н.э. – *трибут*. Все граждане Римской империи сообщали цензору размер своего имущества. При отсутствии такого сообщения налог не оплачивался, но гражданин терял все права и становился банкротом. С ростом государственной потребности в средствах в Риме на смену трибуту приходит высокий налог с наследства (введенный императором Августом), который распространялся на все имущество и просуществовал в течение двух-трех поколений. В Германии налоги рассматривались как помощь граждан государству, и сегодня сохранилось их название – *поддержка*. В Великобритании некоторые налоги до сих пор называются – *долг, обязанность*. Современный термин вытекает из определения ставки налога (*таксы*). Во Франции термин *импорт* означает принудительный платеж. В России государственные сборы называли *подати*, т.е. принудительный платеж.

В эпоху первоначального накопления капитала сформировались национальный рынок и централизованное государство, что положило начало формированию финансовой и денежно-кредитной систем. Налоги этого периода становятся, с одной стороны, средством эксплуатации мелких производителей и крестьянства, превращая их в наемных работников, а с другой стороны – через систему перераспределения национального дохода (налоги – расходы) обеспечивают концентрацию капитала в руках предпринимателей-промышленников и торговцев – купцов. Этому способствовал также откуп налогов, т.е. передача права сбора налогов частным лицам с предварительной их оплатой государству.

2. Экономическое содержание налогов и их роль в формировании бюджета

Налоги и в прошлом, и сегодня пронизывают все социально-экономические сферы общества. Ни одно государство, как политическая организация общества, не может обойтись без налоговых доходов, поскольку для выполнения своих функций по удовлетворению коллективных потребностей ему требуются определенные финансы, которые могут быть собраны только посредством налогов. Исходя из этого, минимальный размер налогового бремени определяется суммой расходов государства на исполнение минимума своих функций (управление, оборона, суд, охрана порядка). Чем больше функций возложено на государство, тем больше оно должно собирать налогов. Налоги, являясь общественной категорией, отражают конкретные историко-экономические условия жизни людей и государства.

В далеком прошлом ученые рассматривали налог как общественно необходимое и полезное явление, хотя формы налогового изъятия были жестокими – жертвоприношение, дань, использование труда рабов и др. С развитием и изменением форм государственного устройства суть налогов – обобществление части дохода, имущества общества – сохраняется.

Ученые-экономисты, исследуя налогообложение, давали налогам различные определения. Классик буржуазной политэкономии Д. Рикардо полагал, что налоги составляют ту долю труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда выплачиваются, из капитала или из дохода.

К. Маркс, анализируя капиталистические производственные отношения, отмечал, что экономическим воплощением существования государства являются налоги. Позднее (в начале XX в.) определение налогов было дано русским ученым А. Соколовым: «Под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия его расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам его специального эквивалента».

Налоговый кодекс Российской Федерации, принятый в июле 1998 г., в ст. 8 установил: «*Под налогом* понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Статья 57 Конституции Российской Федерации гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

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

Налог и сбор обладают следующими признаками:

1) *общие – отсутствие различий*:

- законность (установление, порядок исчисления и уплаты, изменение или отмена осуществляются исключительно на основе закона);
- обязательность (императивность) уплаты (возникновение обязанности по уплате в результате несвободного выбора плательщика;

– однотипная форма взимания (отчуждения) и способ уплаты (денежный).

2) различия:

- индивидуальная безвозмездность налога (отсутствие встречного удовлетворения);
- регулярность уплаты (регулярное изъятие денежных средств);
- цель платежа (финансовое обеспечение деятельности государства).
- индивидуальная возмездность (наличие встречного удовлетворения);
- нерегулярность уплаты сбора (нерегулярное изъятие денежных средств);
- цель платежа (покрытие затрат, связанных с получением определенных услуг и прав).

Налоги как форма изъятия государством части дохода общества обусловлены рядом факторов: а) развитие общественного разделения населения на социальные группы; б) появление самостоятельных субъектов товарно-денежных отношений; в) возникновение государственного аппарата, способного защищать, охранять население от внутренних и внешних врагов.

Необходимость налогов вытекает из функций и задач государства (политических, экономических, социальных), для осуществления которых необходим доход.

Кроме налогов у государства, по существу, нет иных методов мобилизации доходов в казну. Оно может использовать для покрытия расходов государственные займы, но их необходимо возвращать и уплачивать проценты, что также требует дополнительных поступлений. При особых обстоятельствах власть прибегает к выпуску денег в обращение, однако это связано с тяжелыми экономическими последствиями для страны – инфляцией. В результате главным доходом государства остаются налоги, других, более приемлемых источников в условиях рынка оно не изобрело, хотя в истории были случаи, когда налоги не использовались как доход государства (СССР, Кувейт).

В настоящее время на долю налогов, являющихся важнейшим средством формирования финансовых ресурсов развитых стран, приходится от 0,8 до 0,9 всех поступлений в казну.

В России в общие доходы федерального бюджета также поступает более 90% налогов (с учетом дорожных налогов).

Смысл налогообложения заключается в прямом изъятии государством определенной части валового общественного продукта в свою пользу для формирования бюджета, т.е. централизованных финансовых

ресурсов. Никакое государство не может существовать без взимания налоговых платежей. Налоги и займы – два определяющих источника процветания любой страны.

Налоги используются всеми рыночными государствами как метод прямого влияния на бюджетные отношения. В различных странах основную часть доходов бюджета составляют именно налоги. Так, в США налоги формируют 90% бюджета, в Германии – 80%, в Японии – 75%, в России доля налогов примерно соответствует мировым показателям. Налоги опосредованно (через систему льгот и санкций) воздействуют на производителей товаров, работ и услуг. Через налоги достигается относительное равновесие между общественными потребностями и ресурсами, необходимыми для их удовлетворения, а также обеспечивается рациональное использование природных богатств, в частности, путем введения штрафов и иных ограничений на распространение вредных производств.

Таким образом, посредством налогов государство решает экономические, социальные и другие общественные проблемы.

3. Функции и принципы налогообложения

Условием оптимального использования функций налогов являются принципы налогообложения. *Принципы организации налогообложения* – это базовые идеи и положения, применяемые в налоговой сфере, касающиеся целесообразности и оценки налогов как экономического явления. В системе налогообложения можно выделить экономические, юридические и организационные принципы.

Экономические принципы присущи налогу как объективной экономической категории вне зависимости от конкретного государства и времени. Поэтому их иногда называют фундаментальными принципами. Впервые они были сформулированы А. Смитом и завоевали абсолютное признание. В его «Исследовании о природе и причинах богатства народов» рассматриваются пять принципов налогообложения: хозяйственная независимость и свобода; справедливость; определенность; удобность; экономия (дешевизна). И хотя принципы А. Смита трактуются учеными по-разному, никто не опровергает их теоретической основы. Русский экономист Н. И. Тургенев разделял и пропагандировал в России принципы А. Смита, ставя вопрос о сбалансировании фискальных интересов государства и рядовых плательщиков.

В настоящее время указанные принципы претерпели некоторые изменения. Они называются иначе и могут быть охарактеризованы следующим образом.

Принцип справедливости (равенства) налогообложения. Каждый должен принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. В рамках этого принципа выделяются две центральные идеи:

- сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика;
- кто получает больше благ от государства, тот должен больше платить налогов.

Принцип соразмерности. Предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета. Существуют инверсные отношения между ставками налогов и налоговыми сборами: снижение очень высоких ставок налогообложения приводит к увеличению поступлений; более низкие ставки стимулируют людей работать более напряженно, получать большие доходы, что обеспечивает возрастающие налоговые поступления.

Принцип учета интересов налогоплательщиков. Рассматривается через призму двух принципов А. Смита, а именно принципа определенности (сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику) и принципа удобства (налог взимается в такое время и таким способом, которые представляют наибольшие удобства для плательщика). Проявлением этого принципа является также простота исчисления и уплаты налога. Надо также иметь в виду, что только посредством сочетания прямого и косвенного обложения достигается сочетание экономических интересов налогоплательщика и фискальных интересов государства.

Принцип экономичности. Базируется еще на одном принципе А. Смита, согласно которому каждый налог должен быть устроен так, чтобы извлекать из кармана плательщика возможно меньше сверх того, что поступает в кассы государства. По своей сути принцип экономичности (эффективности) означает, что сумма сборов по отдельному налогу должны превышать затраты на его обслуживание, причем в несколько раз. В целом эффективность определяется как чистый доход государства от налогов, т.е. как разница между валовым доходом и издержками взимания.

Юридические принципы – это общие и специальные принципы налогового права, ибо налогообложение есть смена форм собственности. К юридическим принципам относятся следующие положения, применяемые в российском налоговом праве:

- нейтральность (равное налоговое бремя);
- законность (установление налогов законами);

- приоритет налогового закона над неналоговым;
- отрицание обратной силы налогового закона (ухудшающее положение граждан);
- наличие в законе всех существенных элементов налога;
- сочетание интересов государства и субъектов налоговых отношений.

Организационные принципы – идеи и положения, на которых базируется построение налоговой системы России и осуществляется взаимодействие ее структурных элементов. Эти базовые положения отражают: единство налоговой системы (универсализация); подвижность налогообложения; стабильность налоговой системы; множественность налогов; исчерпывающий перечень налогов; удобство уплаты налогов.

Осмысленность в сборе налогов, оправданность их величины, разумность в использовании – три составляющие, на которых должно стоять налогообложение в нормальном государстве.

В условиях рыночной экономики налоги выполняют четыре основные функции, каждая из которых проявляет внутреннее свойство, признаки и черты данной финансовой категории.

Функции любой экономической категории раскрывают ее сущность, внутреннее содержание и общественное назначение. Функции налогов, выражая их социально-экономическую сущность, позволяют понять взаимосвязь налогов с другими экономическими категориями. Рассмотрим эти функции:

А. Фискальная функция (фиск – государственная казна) проявляется в обеспечении государства финансовыми ресурсами, необходимыми для удовлетворения общенациональных потребностей. Эта функция – исходная и основная, характерна для всех государств на различных этапах развития. С ее помощью образуется централизованный денежный фонд и обеспечиваются материальные условия для государственного функционирования. Именно фискальная функция обуславливает реальные возможности для перераспределения части стоимости НД в пользу определенных групп общества.

Через фискальную функцию государство обеспечивает:

- достижение баланса между доходами и расходами бюджета государства;
- равномерное распределение налоговых доходов по звеньям бюджетной системы;
- установление высокого уровня социальной инфраструктуры в государстве и в каждом отдельном регионе;
- выполнение всех экономических, политических и социальных задач.

С развитием рыночных отношений значение фискальной функции возрастает. Для XX столетия было характерно беспредельное увеличение налоговых поступлений в бюджет государства. Это обуславливалось объективными причинами – особенностями производства, расширением экономической деятельности государства. Рост объема производства, развитие научно-технической революции создали реальные возможности для увеличения национального дохода, а следовательно, и финансовых ресурсов страны, главным образом за счет налоговых поступлений. Одновременно деятельность государства расширилась и потребность в средствах возросла (особенно высоки были темпы роста налогов после второй мировой войны, что связано не только с восстановлением экономики, но и с ухудшением условий производства во многих развитых зарубежных странах).

Каждое десятилетие налоговые поступления возрастали в полтора и более раз с учетом обесценивания валют. Шел процесс увеличения доли налоговых доходов в НД. Накануне второй мировой войны эта доля составила 20–25%, а в первой половине 1970-х годов достигла 34% – в Японии и 47% – во Франции (с учетом взносов на социальное страхование). Абсолютное и относительное увеличение налогов является ответной реакцией государства на необходимость финансировать экономические процессы в связи с усложнением производства, возникновением новых социально-экономических проблем.

В середине 80-х годов прошлого столетия налоговые поступления замедлили свой рост. Объяснялось это рядом причин: рост налогов достиг такого уровня, что вызвал в странах увеличение издержек производства и удорожание товара, что стало сдерживать темпы экономического роста. Чрезмерное обложение населения вызвало ухудшение материального положения определенных социальных групп. Ныне, несмотря на определенное сокращение налоговых поступлений, их доля в новой стоимости всё ещё достаточно высока.

Для сравнения налогового бремени по странам в международной статистике используются показатели удельного веса в валовом внутреннем продукте (ВВП). В начале 1990-х годов доля налоговых доходов в ВВП (включая взносы на социальное страхование) колебалась от 29,8% (в США) до 55,3% (в Швеции), в странах ЕЭС – 40,8%; в России – 43,3%.

Б. Социальная функция – осуществляется через неравное налогообложение разных сумм доходов. С помощью этой функции перераспределяются доходы между различными категориями населения. Примерами реализации распределительной (социальной) функции являются

прогрессивная шкала налогообложения прибыли и личных доходов, налоговые скидки, акцизы на предметы роскоши.

В. Регулирующая функция означает, что налоги как активный участник перераспределительного процесса оказывают серьезное влияние на производство, стимулируя (сдерживая) его темпы, усиливая (ослабляя) накопление капитала, расширяя (уменьшая) платежеспособный спрос населения. Необходимость регулирования экономических процессов порождена товарно-рыночными отношениями, которые предполагают свободу хозяйствующих субъектов. Рынок обуславливает расширение прав участников, рост их самостоятельности и в то же время ответственность за результаты производства.

Суть регулирующей функции в том, что налогами облагаются ресурсы, направляемые на потребление, и освобождаются от налогообложения ресурсы, направляемые на накопление производственных фондов. Поэтому для этой функции выделяют три составляющие:

- стимулирующая подфункция, проявляющаяся через систему льгот и освобождений (например, для сельскохозяйственных производителей);
- дестимулирующая подфункция, которая через повышение ставок налогов позволяет ограничить развитие игорного бизнеса, повысить таможенные пошлины, приостановить вывоз капитала из страны и т. д.;
- воспроизводственная подфункция, аккумулирующая средства на восстановление используемых ресурсов.

Г. Контрольная функция позволяет государству отслеживать своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах. Через эту функцию определяется необходимость реформирования налоговой системы и бюджетной политики.

4. Классификация налогов

Классификация (таксономия) налогов – это обоснованное распределение налогов и сборов по группам, произведенное на основании определенного разграничивающего признака и обоснованное целями (задачами) систематизации и сопоставлений. При многочисленности и разнообразии налогов классификация позволяет устанавливать их сходства и различия. Особенности отдельных групп налогов требуют особых условий обложения и взимания, специфических административно-финансовых мер. Этим объясняется как теоретическая, так и практическая ценность классификации, т.е. разделение налогов по группам и подгруппам в соответствии с теми или иными признаками (основаниями). По мере развития систем налогообложения изменялся принцип

классификации налогов, появлялись новые признаки, характеризующие ту или иную налоговую систему. Ниже предложен один из вариантов классификации, предусматривающий рассмотрение совокупности налогов по следующим основаниям:

– *в зависимости от способа взимания* различают прямые и косвенные налоги.

Прямые налоги взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. Окончательным плательщиком прямых налогов выступает владелец имущества (дохода). Эти налоги подразделяются на реальные прямые налоги, которые уплачиваются с учетом не действительного, а предполагаемого среднего дохода плательщика (налог на имущество, земельный, транспортный), и личные прямые налоги, уплачиваемые с реально полученного дохода и учитывающие фактическую платежеспособность налогоплательщика (НДФЛ, налог на прибыль). Косвенные налоги взимаются в процессе оборота товаров, включаются в цену товаров и услуг. Окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара. В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на косвенные индивидуальные, которыми облагаются строго определенные группы товаров; косвенные универсальные, которыми облагаются в основном все товары и услуги; фискальные монополии, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточена в государственных структурах; таможенные пошлины, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций;

– *в зависимости от органа, устанавливающего и имеющего право изменять и конкретизировать налоги* (данная классификация – единственная из всех, которая имеет прямой законодательный статус), последние подразделяются на:

– федеральные (общегосударственные) налоги, элементы которых определяются законодательством страны и являются едиными на всей территории. Их устанавливает и вводит в действие высший представительный орган, хотя эти налоги могут зачисляться в бюджеты различных уровней;

– региональные налоги, элементы которых устанавливаются в соответствии с законодательством страны законодательными органами ее субъектов;

– местные налоги, вводимые в соответствии с законодательством страны местными органами власти, вступающие в действие только после решения, принятого на местном уровне, и всегда поступающие в местные бюджеты;

– *в зависимости от целевой направленности введения налогов* различают: абстрактные (общие) налоги, предназначенные для формирования доходной части бюджета в целом; целевые (специальные) налоги, вводимые для финансирования конкретного направления государственных расходов. Для целевых платежей часто создается специальный внебюджетный фонд;

– *в зависимости от субъекта – налогоплательщика* выделяют налоги, взимаемые с физических лиц, налоги, взимаемые с предприятий и организаций, смежные налоги, уплачиваемые и физическими и юридическими лицами;

– *в зависимости от уровня бюджета*, в который зачисляется налоговый платеж, различают: закрепленные налоги, непосредственно и целиком поступающие в тот или иной бюджет или внебюджетный фонд; регулирующие налоги – разноуровневые, поступающие одновременно в различные бюджеты в пропорции, принятой согласно бюджетному законодательству;

– *в зависимости от порядка введения налоговые платежи* делятся на: общеобязательные налоги, взимаемые на всей территории страны независимо от бюджета, в который они поступают; факультативные налоги, которые предусмотрены основами налоговой системы, но их введение и взимание – компетенция органов местного самоуправления;

– *в зависимости от сроков уплаты налоговые платежи* подразделяются на: срочные, которые уплачиваются к сроку, установленному нормативными актами; периодически-календарные, подразделяемые на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые и годовые.

Возможна классификация налогов и по другим признакам (см. рис. 1). Так, в зависимости от характера связи субъекта и объекта налогообложения можно различать: налоги, построенные по принципу резидентства; налоги, построенные по принципу территориальности. В резидентских налогах субъект определяет объект налога, а в территориальных – наоборот.

Для хозяйствующих субъектов едва ли не важнейшим признаком классификации является порядок отнесения налоговых платежей на результаты хозяйственной деятельности. Согласно нормативным предписаниям расходы по уплате налогов: включаются полностью или частично в себестоимость продукции (работ, услуг); включаются в цену продукции; относятся на финансовый результат; уплачиваются за счет налогооблагаемой прибыли; финансируются за счет чистой прибыли предприятия; удерживаются из доходов работника.



Рис. 1. Классификация налогов в Российской Федерации, уплачиваемых юридическими лицами по источнику обложения

5. Элементы налогообложения

Структура налога

Элементы налога – это родовые признаки, отражающие его социально-экономическую сущность. Характеристика элементов содержится в законодательных актах и нормативных документах государства. К законам о налогообложении предъявляют повышенные требования, так как они затрагивают материальные интересы налогоплательщиков. В законе о каждом налоге должен содержаться исчерпывающий набор сведений, который позволил бы конкретно утвердить обязанное лицо, размер обстоятельства, порядок и сроки его исполнения, границы требований государства в отношении имущества плательщика и др. Тем самым очерчивается круг элементов (составляющих), которые позволяют понять и всесторонне изучить тот или иной налоговый платеж. В совокупности эти элементы образуют определенную структуру, логика, построения которой остается инвариантной.

Налог – сложная система отношений, включающая ряд взаимодействующих элементов, каждый из которых имеет самостоятельное юриди-

ческое значение. В нашей стране положение о выделении этих элементов отражено в части первой Налогового кодекса. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной. Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налоге могут привести к уклонению от уплаты налога на законных основаниях или к нарушениям со стороны налоговых органов. Если законодатель не установил или не определил хотя бы один из элементов, то налогоплательщик имеет право не уплачивать налог или уплачивать его удобным для него способом.

Слагаемые налоговых формул (элементы налогообложения) имеют универсальное значение, хотя налоги различны и количество их велико. Те элементы, без которых налоговое обстоятельство и порядок его исполнения не могут считаться установленными, называют существенными, или обязательными элементами закона о налоге. К ним в соответствии со ст. 17 НК РФ относятся: налогоплательщики; объект налогообложения; налоговая база; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок уплаты налога; сроки уплаты налога.

Факультативные элементы – это элементы, отсутствие которых не влияет на степень определенности налогового обязательства. К ним относятся порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога, ответственность за налоговые правонарушения, налоговые льготы и др.

Представительные органы власти субъектов Российской Федерации (местное самоуправление), устанавливая региональные (местные) налоги и сборы, определяют в нормативных правовых актах как существенные, так и факультативные элементы налогообложения. Согласно ст. 12 НК РФ к таким элементам относятся: налоговые льготы; налоговая ставка, устанавливаемая в пределах, предусмотренных кодексом; порядок и сроки уплаты налога и сбора; форма отчетности по этим налогам.

Дополнительные налоги – это те, которые не предусмотрены законодательно для установления налога, но полнее характеризуют налоговое обязательство и порядок его исполнения. К ним относятся: предмет налога; масштаб налога; единица налога; источник налога; налоговый оклад; получатель налога.

На практике целесообразно применять все приведенные выше элементы для того, чтобы точно определить размер налога, порядок его исчисления и уплаты.

Субъект налогообложения (налогоплательщик) – физическое или юридическое лицо, на которое возложена юридическая обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Налог непременно должен

сокращать доходы субъекта налогообложения. По российскому законодательству налогоплательщиками и плательщиками сборов выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность, уплачивать собственно налоги и сборы. К иным категориям плательщиков относятся обособленные подразделения организаций (филиалы, представительства), самостоятельно регулирующие товары и услуги, а также постоянные представительства иностранных юридических лиц.

Налог может быть уплачен непосредственно самим налогоплательщиком или удержан у источника выплаты дохода. Поэтому следует отличать налогоплательщика от носителя налога. Носитель налога возникает и существует в связи с возможностью переложить на него тяжесть налогового бремени с субъекта налогообложения. В конечном счете это лицо несет всю тяжесть налогообложения. Именно за счет налога налоговый платеж уплачивается в бюджет.

В налоговых правоотношениях также следует отличать налогоплательщика от налогового агента и сборщика налогов. Налоговые агенты – это лица, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению налогов в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Сборщики налогов и сборов – уполномоченные органы (государственные, местного самоуправления) и должностные лица, осуществляющие прием средств от налогоплательщиков в уплату налогов и сборов и перечисление их в бюджет.

Налогоплательщик вправе участвовать в налоговых отношениях через законного представителя (представительство по закону) или уполномоченного представительства (представительство по доверенности). Примером первого вида представительства может служить обязанность родителей уплатить подоходный налог с доходов, полученных ребенком. В качестве второго вида выступает юридическое или физическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы во всех взаимоотношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Например, налогоплательщик может поручить третьему лицу уплатить налог в бюджет в счет погашения долга.

Экономические отношения налогоплательщика и государства устанавливаются исходя из принципа постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого различаются два типа субъектов налогообложения – резиденты и нерезиденты.

Резиденты имеют постоянное местопребывание в государстве; их доходы, полученные на территории данного государства за рубежом, подлежат налогообложению (полная налоговая обязанность). Необходимое условие – проживание гражданина Российской Федерации, ино-

странца или лица без гражданства на территории России не менее 183 дней в календарном году. Нерезиденты не имеют постоянного местопребывания в государстве, и налогообложению подлежат только те их доходы, которые получены в данном государстве (ограниченная налоговая обязанность).

Правила определения резидентства различаются применительно к физическим и юридическим лицам. Налоговый статус физических лиц установленная с помощью теста физического присутствия. Когда временного критерия недостаточно, для определения места налогообложения лица используются дополнительные признаки – место расположения привычного местожительства; центр жизненных интересов; место обычного проживания; гражданство, а также договоренность с налоговыми органами.

Для определения налогового статуса юридических лиц используют тесты инкорпорации, юридические адреса, места центрального управления компанией и др., а также их комбинации. Например, в соответствии с тестом инкорпорации лицо признается резидентом в стране, если оно в ней зарегистрировано.

В целях стабильности экономической и налоговой политики государства юридические лица различаются не только по принципу резидентства, но и по другим основаниям. С позиций налогоплательщика важное значение имеют такие основания, как организационно-правовая форма, численность работающих, вид хозяйственной деятельности, подчиненность предприятия.

Предмет и объект налогообложения.

Предмет налогообложения – это реальные вещи (земля, автомобили, другое имущество) и нематериальные блага (государственная символика, экономические показатели и т. п.), с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств.

Объект налогообложения – юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. К ним относятся: совершение оборота по реализации товара; владение имуществом; совершение сделки купли-продажи; вступление в наследство; получение дохода и др. Следовательно, объект и предмет налогообложения – понятия не тождественные. Предмет налогового обложения обозначает признаки фактического (не юридического) характера. В частности, предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий, объектом же – право собственности на землю. Необходимость четкого разделения этих понятий вызвана потребностью вычленив среди сходных предметов тот, с кото-

рым законодатель связывает налоговые последствия. Например, совокупным доходом физических лиц можно считать не только получение денег и материальных благ, но и различных льгот и привилегий – как особых предметов налогообложения. Поэтому неоднозначные трактовки понятия дохода могут привести к ущемлению прав налогоплательщика или к использованию различных лазеек для уклонения от уплаты налога.

Объект налогообложения также необходимо отличать от источника налога. Источник налога (резерв) – это факультативный элемент, характеризующий соответствующие показатели налогоплательщика, за счет которых следует уплачивать налог. Существуют два источника – доход и капитал налогоплательщика. Источник налога не выбирается налогоплательщиком, а регламентируется законодательством. Согласно ст. 38 НК РФ каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, с помощью которого законодатель может аргументировать возникновение (происхождение) данного налога. Объектом налогообложения в соответствии с кодексом выступает имущество, доход, прибыль, стоимость реализованных товаров (выполняемых работ, оказанных услуг) или иное экономическое обоснование.

В общетеоретическом аспекте объекты налогообложения можно подразделить на:

- права имущественные (право собственности на имущество, право пользования имуществом) и неимущественные (право пользования, право на вид деятельности);
- действия (деятельность) субъекта (реализация товаров, операции с ценными бумагами, ввоз и вывоз товаров на территорию страны);
- результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль).

Из этого списка явствуют те правовые ограничения, которые заложены в отношении объектов налогообложения. Достаточно «общий» характер имеют поименованные объекты налогообложения – имущество, доход, прибыль, стоимость реализованных товаров (выполненных работ и оказанных услуг). Например, имущество может превратиться в довольно большой перечень объектов, который согласно закону (ГК РФ) является неограниченным.

Масштаб налога и единица налога

Для того чтобы исчислить налог, предмет налога необходимо каким-то образом измерить и произвести его оценку для отражения в бухгалтерском учете. Любая оценка чего-либо требует выбора соответствующего масштаба. Большинство предметов налогообложения нельзя непо-

средственно выразить в каких-либо единицах налогообложения, поэтому сначала выбирают ту или иную физическую характеристику (параметр измерения) из множества возможных, тем самым определяя масштаб налога.

Масштаб налога – установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. Он определяется через экономические (стоимостные) и физические характеристики. При измерении дохода или стоимости товара используются денежные единицы. Для исчисления акцизов в качестве масштаба можно использовать крепость напитков, а при исчислении транспортного налога – мощность двигателя, массу автомобиля или объем двигателя.

Единица налогообложения – единица масштаба налогообложения, которая используется для количественного выражения налоговой базы. Так, при налогообложении земель в этом качестве выступают гектар, квадратный метр; при налогообложении добавленной стоимости – рубль; при исчислении транспортного налога – лошадиная сила.

Налоговая база

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения (ст. 53 НК РФ). Так, налоговой базой со стоимостными показателями является сумма дохода, с объемно-стоимостными показателями – объем реализованных услуг, а с физическими показателями – объем добытого сырья. Налоговая база как количественное выражение предмета налогообложения выступает основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога. В ряде случаев налоговая база является частью предмета налогообложения (например, налогооблагаемая прибыль), в других случаях не входит в состав предмета налогообложения (например, при сборе за использование местной символики наличие соответствующих слов и графических символов выступает в качестве объекта налога, а базой служит полученная налогоплательщиком выручка от реализации).

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства важное значение имеет метод формирования налоговой базы. Существуют следующие основные методы:

- кассовый метод – доходом объявляются все суммы, реально полученные налогоплательщиком в конкретном периоде, а расходами – реально выплаченные суммы. Этот метод имеет и другое название – метод присвоения;

- накопительный метод – доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде вне за-

висимости от того, получены ли они в действительности. Для выявления затрат подсчитывается сумма имущественных обязательств, возникших в отчетном периоде, и не имеет значения, произведены ли выплаты по этим обязательствам.

В российском налоговом законодательстве кассовый метод используется, например, при налогообложении имущества, переходящего в порядке наследования, а также доходов физических лиц. В некоторых случаях налогоплательщик может самостоятельно выбирать метод признания доходов и расходов (НДС, налог на прибыль организаций).

В теории и практике налогообложения существуют различные способы определения базы налога. К ним относятся:

- прямой способ, основанный на реально и документально подтвержденных показателях. Например, данные бухгалтерского и налогового учета о доходах и расходах служат для расчета базы налога на прибыль;
- косвенный способ (расчет по аналогии), основанный на определении налогооблагаемой базы по сравнению с деятельностью других налогоплательщиков. Иными словами, при отсутствии сведений о доходах и расходах расчет облагаемого дохода ведется по аналогии;
- условный способ (презумптивный), основанный на определении с помощью вторичных признаков условной суммы дохода (например, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности);
- паушальный способ, который основан на определении с помощью вторичных признаков условной суммы налога (но не дохода). В частности, за рубежом иногда взимается налог с пенсионеров, равный 12% суммы их расходов на проживание.

Налоговый период

Налоговый период – срок, в течение которого формируется налоговая база и окончательно устанавливается размер налогового обязательства. Налоговый период является существенным элементом налогообложения и занимает особое место по двум причинам. С одной стороны, период определяет промежуток времени, в котором у налогоплательщика возникает объект налогообложения. Эта информация необходима для исчисления размера налога. С другой стороны – с истечением налогового периода связывается срок уплаты налога.

Необходимость этого элемента объясняется также тем, что многим объектам налогообложения (получение дохода, реализация товаров) свойственна повторяемость, протяженность во времени. Вопрос о налоговом периоде также связан с проблемой однократности налогообложения.

Согласно ст. 55 НК РФ «под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате». Данное понятие налогового периода несколько одностороннее, поскольку сведено лишь к сроку определения налоговой базы и исчислению подлежащей уплате суммы налога. Однако помимо этого налоговый период является: базой для определения по временному фактору налогового резидентства; основой для определения круга соответствующих обязанностей у налогоплательщика; необходимым элементом в отношениях по налоговому контролю и в отношениях по привлечению к ответственности.

Следует различать понятия «налоговый период», определяемый законодательством о налогах и сборах, и «отчетный период», за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность согласно бухгалтерским предписаниям. Отчетный период – промежуток времени, устанавливаемый нормативными документами по бухгалтерскому учету, который включает в себя происходившие на его протяжении или относящиеся к нему факты хозяйственной деятельности, отражаемые экономическим субъектом в бухгалтерских регистрах и отчетности. Иногда налоговый и отчетный периоды могут совпадать (при расчете налога на добычу полезных ископаемых), иногда отчетность представляется несколько раз за налоговый период. Так, в целях исчисления и уплаты налога на прибыль организаций налоговым периодом может признаваться год, а отчетным периодом – первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

В рамках одного налогового периода обложение налоговой базы может происходить по кумулятивной или некумулятивной системе, т.е. соответственно по частям или нарастающим итогом с начала периода.

Ставка налога и метод налогообложения

Ставка налога – размер налога на единицу налогообложения. Следовательно, ставка налога есть норма налогового обложения. Относительно данного элемента налога в ст. 53 НК РФ указано: «Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы... Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов Российской Федерации, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных настоящим Кодексом».

В зависимости от способа определения суммы налога выделяют:

- равные ставки, когда для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога (например, налог на благоустройство территории);

- твердые ставки, когда на каждую единицу налогообложения определен зафиксированный размер налога (например 70 коп. за один квадратный метр площади);

- процентные ставки, когда с каждого рубля (например, прибыли) предусмотрено 20% налога. По степени изменяемости ставок налога различают: общие ставки (например, НДС взимается по ставке 18%); повышенные ставки (например, кроме общей ставки при уплате налога на доходы физических лиц 13% имеются две другие – (30% и 35%); пониженные ставки (так, при упомянутой общей ставке НДС предусмотрены пониженные ставки – 10% и нулевая ставка.

Исходя из содержания различают ставки:

- маргинальные, которые непосредственно даны в нормативном акте о налоге;

- фактические, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;

- экономические, определяемые как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

Метод налогообложения – это порядок применения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы. Существуют четыре метода налогообложения:

- равное – для каждого налогоплательщика применяется равная сумма налога;

- пропорциональное – для каждого налогоплательщика ставка налога одинакова;

- регрессивное – с ростом налоговой базы уменьшается ставка налога (например, при взимании единого социального налога);

- прогрессивное – с ростом налоговой базы растет ставка налога. При использовании сложной прогрессии доходы делятся на ступени (части), каждая из которых облагается по своей ставке. Повышенные ставки действуют для ступени, повышающей предыдущую ступень.

Налоговые льготы

Льготами по налогам и сборам признаются предусмотренные законодательством преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор или уплачивать их в меньшем размере. Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, по-

рядок и условия применения льгот, не могут носить индивидуальный характер (ст. 56 НК РФ).

Следовательно, налоговые льготы используют для сокращения размера налогового обязательства налогоплательщика и для отсрочки или рассрочки платежа (в этом случае кредит налогоплательщику предоставляется как бы бесплатно или на льготных условиях). При этом налогоплательщик может отказаться от использования льготы или приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

В зависимости от того, на изменение какого из элементов структуры налога направлены налоговые льготы, они подразделяются на три вида:

- **изъятие** – налоговые льготы, направленные на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов). Изъятия могут предоставляться как на постоянной основе, так и на ограниченный срок; как всем плательщикам налога, так и отдельной категории налогоплательщиков;

- **скидки** – льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Они подразделяются на лимитированные (размер скидок ограничен) и нелимитированные (налоговая база может уменьшаться на всю сумму расходов налогоплательщика). Скидки бывают общими (ими пользуются все плательщики) и специальными (для отдельных категорий субъектов); стандартными и нестандартными. Так, в России при налогообложении граждан льготы подразделяются на: стандартные налоговые вычеты; социальные налоговые вычеты; имущественные налоговые вычеты; профессиональные налоговые вычеты;

- **налоговые кредиты** – льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. Большинство видов такого кредита являются безвозвратными и бесплатными. Существуют следующие формы предоставления налоговых кредитов: снижение ставки налога; вычет из налогового оклада (валового налога); отсрочка или рассрочка уплаченного налога; возврат ранее уплаченного налога (части налога); зачет ранее уплаченного налога; целевой (инвестиционный) налоговый кредит.

Сокращение налогового оклада (валового налога) может быть частичным и полным, на определенное время и бессрочно. Полное освобождение от уплаты налога на определенный период называется налоговыми каникулами.

Отсрочка уплаты налога – перенос предельного срока уплаты полной суммы налога на более поздний срок; рассрочка уплаты налога – деление суммы налога на части с установлением сроков уплаты этих частей. Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате

налога и сбора определены ст. 64 НК РФ (Предоставление отсрочек или рассрочек носит платный характер: за предоставляемые отсрочки (рассрочки) в части, зачисляемой в федеральный бюджет, взимается плата в виде процентов в размере 0,5 ставки рефинансирования Центрального банка РФ).

Порядок и способы исчисления налога

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате, а налоговый период – исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот (ст. 52 НК РФ). В частности, юридические лица рассчитывают налог на прибыль организаций, НДС и акцизы. Обязанность исчислить сумму налога может возлагаться на третье лицо, выступающее в роли «налогового агента». Например, организация перечисляет в бюджет сумму налога на доходы физических лиц. Исчисление суммы налога может быть возложено и на налоговый орган. Так, для физических лиц налоговые органы определяют сумму налога на их имущество и сумму земельного налога.

Принципы разрешения общих вопросов исчисления налоговой базы представлены в ст. 54 НК РФ. Согласно положениям этой статьи налоговую базу исчисляют следующим образом:

- налогоплательщики-организации – по итогам каждого периода на основании данных бухгалтерского учета и (или) на основе иных, документально подтвержденных данных об объектах;
- индивидуальные предприниматели – по данным учета доходов и сведений об облагаемых доходах, а также данным собственного учета облагаемых доходов.

В качестве информационного обеспечения по определению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет, используются данные бухгалтерского учета, а также данные налогового учета, который официально введен в действие с 1 января 2002 г.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности норм и правил налогового учета, изложенных в ст. 313-333 НК РФ. Подтверждением данных налогового учета являются: первичные учетные документы (включая справку бухгалтера); аналитические регистры налогового учета; расчет налоговой базы. Исчисление налога может осуществляться по некумулятивной системе (обложение налоговой базы предусматривается по частям) или по кумулятивной системе (исчисление налога производится нарастающим итогом с начала периода). Российским законодательством предусмотрено применение обоих способов и их сочетание. Так, при расчете НДС используется некумулятивная система, а при рас-

чете налога на доходы физических лиц – кумулятивная. Кроме того, исчисление налога может проводиться по глобальной системе (определение суммы платежа осуществляется с совокупного дохода независимо от источника дохода налогоплательщика) или шедулярной системе (разделение дохода на его основные части – шедулы в зависимости от источника дохода и обложение налогом каждой части по отдельности).

Необходимо отметить, что законодательство о налогах и сборах касается лишь порядка исчисления налоговой базы и не касается вопроса о том, что относить к расходам индивидуальных предпринимателей. Если вопрос о доходах нашел свое отражение в НК РФ (ст. 41), то вопрос о расходах остается открытым.

Порядок и способы уплаты налога

Порядок уплаты налога – это способ внесения суммы налога в соответствующий бюджет (фонд). Налоговый оклад – сумма, вносимая налогоплательщиком в бюджет по одному налогу. Бюджет – основной элемент правильной уплаты налога, поэтому случаи уплаты налога не в тот бюджет налоговые органы классифицируют как недоимку.

Порядок уплаты налога как элемент закона о налоге предполагает решение следующих вопросов: направление платежа (бюджет или внебюджетный фонд); средства уплаты налога (в рублевых средствах, валюте); механизм платежа (в безналичном или наличном порядке, в кассу сборщика налога и др.); особенности контроля за уплатой налога.

В ст. 58 НК РФ приведен порядок уплаты налогов и сборов. Так, уплата налога производится разовым перечислением всей суммы либо в ином законодательно установленном порядке налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата производится в наличной или безналичной форме. При отсутствии банка налогоплательщик или налоговый агент, являющийся физическим лицом, может уплачивать налоги иным способом (например, через государственную организацию связи). Конкретный порядок уплаты устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому налогу.

Существуют пять основных способов уплаты налога:

– уплата по декларации – на налогоплательщика возлагается обязанность представить в установленный срок в налоговый орган официальное заявление о своих налоговых обязательствах. На основании декларации налоговый орган исчисляет налог и вручает налогоплательщику извещение о его уплате. Данный способ недостаточно эффективен, поскольку создает возможность для уклонения от налога, да и проверка деклараций трудоемка и занимает много времени;

– уплата налога у источника дохода – момент уплаты налога предшествует моменту получения дохода. Это как бы автоматическое удержание, безналичный способ;

– кадастровый способ – налог взимается на основе внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества. При уплате устанавливаются фиксированные сроки взноса. Например, налог на имущество физических лиц перечисляется равными долями в два срока – к 15 сентября и 15 октября. В зависимости от объектов налогообложения выделяют домовую, земельный, промысловый, имущественный и прочие кадастры. Кадастровый способ является трудоемким, экономическая оценка объектов доходности неустойчива и неэластична;

– уплата налога в момент расходования доходов – характерна для косвенного налогообложения, когда налог входит в цену товара. Этот способ наиболее эффективен, так как дает наибольший удельный вес поступлений в бюджет;

– уплата налога в процессе потребления или использования имущества (движимого и недвижимого) – налог взимается из дохода налогоплательщика ежегодно в установленном порядке.

Сроки уплаты налога

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Они определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти (ст. 57 НК РФ). В зависимости от сроков уплаты выделяют налоги срочные и периодически-календарные. К срочным платежам относится, например, уплата государственной пошлины. Периодично-календарные налоги делятся на месячные, квартальные, полугодовые и годовые. К ним относятся: акцизы, НДС, налог на имущество, налог на доходы физических лиц. Со срочностью налоговых платежей увязано понятие «недоимка» – сумма налога, не внесенного в бюджет (внебюджетный фонд) по истечении установленного срока.

Исходя из российского законодательства следует иметь в виду:

– срок уплаты налога устанавливается и изменяется только актами законодательства о налогах и сборах. Никакими другими нормативными правовыми документами сроки уплаты устанавливаться не могут;

– обязанность по уплате налога должна исполняться в срок, иначе на налогоплательщика накладываются штрафные санкции. Так, в соответствии с п. 2 ст. 57 НК РФ «при уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени»;

– изменение срока уплаты налога не отменяет действующей и не создает новой обязанности по уплате налога.

Общие условия изменения сроков уплаты налога и сбора регламентированы ст. 61 НК РФ. Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита. Согласно ст. 64 НК РФ, действие отсрочки или рассрочки не должно превышать один год при условии соответственно единовременной или поэтапной уплаты налогоплательщиком суммы задолженности. Такая льгота предоставляется заинтересованному лицу при наличии определенных законом оснований по одному или нескольким налогам. Разновидностью целевых налоговых льгот является инвестиционный налоговый кредит – такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии соответствующих оснований предоставляется возможность в течение установленного времени и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Порядок и условия предоставления инвестиционного налогового кредита оговорены в ст. 67 НК РФ. Выделены три основания для предоставления организациям такого вида кредита: проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства; осуществление внедренческой или инновационной деятельности; выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление особо важных услуг населению.

Российским законодательством в соответствии со ст. 68 НК РФ предусмотрены различные основания для прекращения действия отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита.

Получатель налога – факультативный элемент, характеризующий субъект, которому предназначена сумма налога. Таким субъектом являются бюджеты различных уровней.

Тема 2. ОРГАНИЗАЦИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Вопросы:

1. *Налоговая политика государства.*
2. *Налоговая система Российской Федерации.*
3. *Понятие налогового права.*
4. *Система налогового законодательства.*

1. Налоговая политика государства

Одним из основных инструментов государственного регулирования экономических процессов является налоговая политика – система целенаправленных действий государства в области налогообложения на основе экономических, правовых и организационно-контрольных мероприятий. Налоговая политика относится к косвенным методам государственного регулирования. Содержание и цели налоговой политики обусловлены объективными и субъективными факторами, политическим строем, задачами, стоящими перед государством.

В силу сказанного представляется первостепенным сформировать концепцию налоговой политики с позиции экономической детерминированности, т.е. равновесия финансовых интересов государства и хозяйствующих субъектов. Отношения собственности на средства производства и предметы потребления, обуславливая распределение ресурсов между хозяйствующими субъектами и ограничивая тем самым их производственное и личное потребление, являются причиной возникновения противоречий между ограниченными размерами объекта собственности каждого отдельного хозяйствующего субъекта и изменчивым процессом налогообложения. Социально-экономический смысл налога – смена формы собственности или переход права собственности на финансовые ресурсы налогоплательщиков в государственную бюджетную сферу.

Сложившиеся в государстве налоговые отношения отражаются в налоговой политике, задача которой состоит в обеспечении финансовыми ресурсами функционирования самого государства, создании благоприятных условий для повышения эффективности национальной экономики и повышения уровня жизни населения. Налоговая политика определяет роль налогов в обществе, которая может быть позитивна или негативна по отношению к субъектам хозяйствования. Для государства рост налоговых изъятий является положительным фактором, а для субъектов хозяйствования – отрицательным. Проблема состоит в определении границ изъятия, в оптимальном сочетании функций налогов, их влия-

нии на состояние экономической, социальной и политической систем в обществе.

Центральный вопрос налоговой политики – это необходимость научного обоснования предела налоговых изъятий, т.е. величины ставки налогов, не угнетающей производителей и воспроизводство рабочей силы. Вопрос о пределах налогообложения включает два вектора. Первый связан с размером индивидуального налогообложения, второй – с размером налогового бремени на макроуровне (какая доля созданного ВВП должна перейти к государству).

К целям налоговой политики относятся:

- фискальная – основная цель, которая выражается в обеспечении государства финансовыми ресурсами путем мобилизации части созданного ВВП страны для финансирования его расходов;

- экономическая – целенаправленное воздействие на экономику через налогообложение для регулирования спроса и предложения, проведения структурных изменений общественного воспроизводства;

- социальная – сглаживание неравенства в уровнях доходов населения путем перераспределения национального дохода и валового внутреннего продукта;

- стимулирующая – активизация инвестиционной и инновационной деятельности, создание условий для ускоренного накопления капитала в наиболее перспективных отраслях экономики;

- экологическая – охрана окружающей среды и рациональное природопользование за счет введения экологических налогов и штрафных санкций;

- контрольная – используется государством для принятия решений в области функционирования как отдельных видов налогов, так и всей налоговой системы;

- международная – введение налогов в соответствии с требованиями международных соглашений для укрепления экономических связей с другими странами.

Методы реализации налоговой политики зависят от тех целей, которые стремится достичь государство. В современной практике широкое распространение получили такие методы, как изменение налоговой нагрузки на налогоплательщика, введение дифференцированных налоговых ставок, установление или отмена налоговых льгот и др.

Субъектом управления является государство, объектом налогообложение.

Содержание налоговой политики многогранно и включает: выработку научно обоснованной концепции развития налоговой системы, опре-

деление основных направлений и принципов налогообложения, разработку мер, направленных на достижение поставленных конкретных задач в области социально-экономического развития общества, увеличения доходной части бюджета и т. д.

В зависимости от длительности и характера решаемых задач налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику, налоговая стратегия – решение крупномасштабных задач, связанных с разработкой концепции развития налоговой системы страны, налоговая тактика – решение задач конкретного периода путем своевременного изменения налоговой системы.

Стратегические направления налоговой политики определяются высшими органами исполнительной и законодательной власти государства. Можно выделить следующие стратегические направления налоговой политики: построение стабильной налоговой системы; облегчение налогового бремени товаропроизводителей; сокращение налоговых льгот; развитие налогового федерализма.

В зависимости от масштаба и сферы влияния налоговая политика подразделяется на внутреннюю и внешнюю. Внешняя налоговая политика направлена на избежание двойного налогообложения, сближение налоговых систем различных стран, усиление налогового контроля при совершении международных торговых операций. Внутренняя проводится в рамках национальной экономики и предусматривает решение внутренних задач. Существуют три типа налоговой политики: политика максимальных налогов; политика разумных налогов; политика высоких налогов одновременно с высоким уровнем социальных гарантий.

В первом случае государство устанавливает высокие ставки налогов, сокращает налоговые льготы, преследуя только фискальную цель. Такая политика проводится в определенные моменты развития государством. В частности, подобная политика существовала в Российской Федерации в 1992 г., хотя предпосылок для этого не было, в силу чего она привела к негативным последствиям. Во втором случае государство учитывает не только фискальные интересы, но и создает максимально благоприятные условия для развития экономики и предпринимательской деятельности. Данная политика приводит к сокращению налоговых поступлений в бюджет и, следовательно, к свертыванию социальных программ. Третий тип налоговой политики представляет собой нечто среднее между второй и первой. Ее суть – установление высокого уровня налогообложения и значительного количества государственных программ.

Налоговая политика реализуется через налоговый механизм¹, т.е. через совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых достигаются цели налоговой политики.

Внутреннее содержание налоговой политики формируется исходя из сущности налогов, из паритета двух функций – фискальной и регулирующей, предполагающих равновесие между общегосударственными, корпоративными и личными интересами.

К элементам налогового механизма относят планирование, регулирование и контроль.

Налоговое планирование – экономически обоснованная система прогнозов налоговых поступлений с учетом реальных экономических условий. В зависимости от периода различают: оперативное, текущее, долгосрочное и стратегическое планирование. Основная задача планирования – обеспечение качественных и количественных показателей программ социально-экономического развития страны исходя из разработанных и принятых налоговых законов. На государственном уровне налоговое планирование предусматривает анализ поступления налогов, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и на этой основе определение объемов налоговых поступлений в бюджеты. Налоговое регулирование – система экономических мер оперативного вмешательства в ход воспроизводственных процессов.

К принципам налогового регулирования относятся: экономическая обоснованность; финансовая целесообразность; сбалансированность интересов.

Основная задача налогового регулирования – создание общего налогового климата для внутренней и внешней деятельности организаций, обеспечение преференциальных налоговых условий для стимулирования приоритетных отраслевых и региональных направлений движения капитала. Налоговое регулирование осуществляется различными способами (льготы и санкции) и методами (инвестиционный налоговый кредит, отсрочка, рассрочка, трансферты и др.).

Принципиальные подходы к регулированию налоговых правоотношений во многих странах определяются основным налоговым законом – Налоговым кодексом. Конечная цель налогового регулирования – уравновесить интересы трех субъектов – государства, хозяйствующих субъектов и граждан.

Налоговый контроль – комплекс мероприятий по анализу причин отклонений от запланированной величины налоговых поступлений с це-

¹ В Толковом словаре русского языка слово «механизм» означает «внутреннее устройство (система звеньев) машины, прибора, аппарата, приводящее их в действие».

лью принятия решений о проведении корректирующих мероприятий в области налогообложения, направленных на приближение фактического исполнения к запланированному.

Правильно сформированная налоговая политика и достаточно отлаженный налоговый механизм, учитывающий требования к его построению и функционированию, – необходимое условие для эффективного налогообложения.

2. Налоговая система Российской Федерации

Формирование доходной базы федерального бюджета, бюджетов субъектов Федерации, а также местных бюджетов осуществляется за счет налогов, неналоговых доходов и прочих доходов. При этом определяющим и главным доходным источником являются налоговые поступления, удельный вес которых в консолидированном бюджете России за все годы проводимых экономических реформ составлял не менее 82-83% всех доходов.

Каждый вид бюджета имеет свою структуру доходов. Особенно выделяются бюджеты субъектов Федерации, в структуре доходов которых достаточно большой удельный вес занимают так называемые прочие доходы. Это связано главным образом с тем, что в перечень доходов этих бюджетов включаются различные виды финансовой помощи, получаемой из бюджета вышестоящего уровня. В российской бюджетной системе, характеризующейся дотационностью большинства региональных и местных бюджетов, дотации, субвенции и другие формы финансовой помощи достигают значительных размеров. Несмотря на это, налоговые источники в Российской Федерации играют преобладающую роль в доходах бюджетов всех уровней. Подобная структура доходов бюджетов Российской Федерации начала складываться лишь в конце 80-х – начале 90-х годов XX в., когда появились ростки зарождающихся рыночных отношений и стала формироваться налоговая система страны.

До перестройки в СССР в условиях жестко централизованной системы управления и преобладания в экономике государственного сектора фактически отсутствовала налоговая система, хотя и существовали отдельные ее элементы.

Налоги, как таковые, были установлены для кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была крайне мала и не играла практически никакой роли, а также для личных доходов граждан. Другие формы платежей государственных предприятий в бюджет хотя и имели налоговое звучание (налог с оборота, плата за фонды, плата за трудовые ресурсы и др.), налогами по своей экономической сути не яв-

лялись. Это объяснялось тем, что предприятия практически не имели никакой финансовой самостоятельности и их взаимоотношения с государством носили сугубо индивидуальный характер. Иначе говоря, государство определяло все без исключения потребности предприятия в финансовых ресурсах и изымало на этой основе оставшиеся свободные средства. В связи с отсутствием основополагающих принципов налогообложения говорить о наличии в СССР налоговой системы нельзя. Речь может идти лишь о системе изъятия финансовых ресурсов, которая по отношению к конкретному предприятию менялась ежегодно.

В развитии налоговой системы Российской Федерации можно выделить несколько *основных этапов*. Прежде всего это этап *становления (1990–1992)*. Первые признаки формирования налоговой системы появились только во второй половине 80-х годов, когда стали образовываться предприятия других форм собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и др.) и началось постепенное изменение экономического строя. С 1 января 1991 г. был введен в действие Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14.06.1990 г., в соответствии с которым устанавливались следующие общесоюзные налоги: налог на прибыль; налог с оборота; налог на экспорт и импорт; налог на фонд оплаты труда колхозников; налог на прирост средств, направляемых на потребление; налог на доходы и некоторые другие. Следует отметить характерные особенности реализации действовавшего налогового законодательства. Так, на территории Российской Федерации была установлена «одноканальность» сбора налогов, т.е. суммы налоговых поступлений предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем предусматривалось часть их перечислять в союзный бюджет на согласованные расходы. Одновременно для налогоплательщиков, перешедших в российское подчинение, устанавливались более льготные условия налогообложения. В частности, российская ставка налога на прибыль составляла 35%, тогда как союзная – 45%.

Основы существующей в настоящее время российской налоговой системы были заложены в конце 1991 г. принятием Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991 г. № 2118-1 и соответствующих законов по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г.: «О налоге на добавленную стоимость» от 06.12.1991 г. № 1992-1, «О подоходном налоге с физических лиц» от 07.12.1991 г. № 1998-1, «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27.12.1991 г. № 2116-1. С принятием этих законов в России впервые за многие десятилетия была создана налого-

вая система. Необходимость сведения действующих налогов в единую систему была обусловлена тем, что проводившиеся экономические преобразования потребовали выработки принципиально иной, современной финансовой политики, которая должна была стать одним из важнейших действенных инструментов регулирования развивающихся рыночных отношений. Налоговая система была призвана ограничить стихийность рыночных отношений, активно воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктур, снизить уровень инфляции.

Сформированная и вступившая в действие с 1 января 1992 г. российская налоговая система строилась на отдельных, не связанных в единое целое принципах, важнейшими из которых являлись:

- равенство всех налогоплательщиков, включая предоставление налоговых льгот и защиту экономических интересов;
- разграничение прав по введению и взиманию налогов между различными уровнями власти;
- однократность налогообложения (один и тот же объект мог облагаться налогом одного вида только один раз за установленный период);
- приоритет норм, установленных налоговым законодательством, над иными законодательными и нормативными актами, не относящимися к нормам налогового права, однако в той или иной мере затрагивающими вопросы налогообложения;
- установление конкретных прав и обязанностей налогоплательщиков и государства, с преобладанием прав государства в лице налоговых органов.

В условиях высокой инфляции и глубоких структурных изменений в экономике в первые годы реформ российская налоговая система обеспечивала минимальные потребности государства по поступлению финансовых ресурсов в бюджеты всех уровней. Вместе с тем по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки действующей налоговой системы становились все более и более заметными, а ее несоответствие происходившим в экономике изменениям все более и более очевидным.

Следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как этап *неустойчивого налогообложения (1993–1996)*. Не случайно в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и несколько раз в год вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основных положений построения налоговой системы. К сожалению, вносимые законодательные изменения не всегда были обоснованными. Так, в декабре 1993 г. региональным и местным органам было предоставлено право вводить неограниченное

количество новых налогов, чем нарушался один из важнейших принципов построения налоговой системы – принцип ее единства. В результате сложившаяся к концу 1990 годов в Российской Федерации налоговая система препятствовала экономическому развитию страны в большей степени из-за несовершенства ее отдельных элементов.

Огромная налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, наличие большого количества налоговых льгот, многочисленных лазеек для сокрытия доходов и неуплаты налогов, отсутствие честной конкуренции между налогоплательщиками способствовали развитию теневой экономики. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов прироста налоговых поступлений и росте бюджетного дефицита. Налоги все реже выполняли функцию регулятора производства. Назрела необходимость существенного изменения налоговой политики.

Дальнейшее развитие налоговой системы – этап *подготовки налоговой реформы (1996–1997)*. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось количество налоговых льгот исключительного характера, отменялись налоги, которые искажали суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по введению неограниченного числа новых налогов. Осуществлялись разработка НК РФ и подготовка к его принятию.

Современный этап развития налоговой системы – это этап *реформирования (1998 г. – настоящее время)*. В 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. вступила в действие первая, так называемая общая часть НК РФ, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности перечень действующих в стране налогов и сборов, порядок их введения и отмены, а также весь комплекс взаимоотношений государства с налогоплательщиками и их агентами.

С 1 января 2001 г. вступила в действие вторая, специальная часть НК РФ, которая регламентирует вопросы конкретного применения налогов.

Налоговый кодекс Российской Федерации НК РФ – единый, взаимосвязанный и комплексный документ, учитывающий всю систему налоговых отношений в Российской Федерации.

Налоговая система – совокупность предусмотренных налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения или отмены, уплаты и применения мер по обеспечению их уплаты, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства. По своей общей структуре, принципам построения и перечню налоговых платежей российская налоговая сис-

тема в основном соответствует системам налогообложения юридических и физических лиц, действующим в странах с рыночной экономикой.

В первую очередь систему налогов Российской Федерации необходимо характеризовать как совокупность федеральных, региональных и местных налогов. Первой частью ПК РФ установлено в целом четырнадцать видов налогов и сборов, в том числе восемь федеральных, три региональных и три местных. Кроме того, в НК РФ предусмотрена возможность применения специальных налоговых режимов, при которых устанавливаются соответствующие федеральные налоги с одновременным освобождением от уплаты отдельных федеральных, региональных и местных налогов. В настоящее время в российской налоговой системе установлены пять видов таких налогов. Классификация налогов Российской Федерации по принадлежности к уровню власти приведена ниже.

Классификация налогов Российской Федерации

Федеральные налоги и сборы	Налоги, установленные специальными налого- выми режимами	Региональные налоги	Местные налоги
Налог на добавлен- ную стоимость	Единый сельскохозяйст- венный налог	Налог на имущест- во организаций	Земельный налог
Акцизы	Единый налог при упро- щенной системе налого- обложения	Налог на игорный бизнес	Налог на иму- щество физиче- ских лиц
Налог на доходы физических лиц	Единый налог на вменен- ный доход для отдельных видов деятельности	Транспортный налог	Торговый сбор
Налог на прибыль организаций	Система налогообложения при выполнении соглаше- ний о разделе продукции		
Налог на добычу по- лезных ископаемых	Патентная система нало- гообложения		
Водный налог			
Государственная пошлина			
Сборы за пользова- ние объектами жи- вотного мира и за пользование объек- тами водных биоло- гических ресурсов			
Платежи во вне- бюджетные фонды			

Предприятие-налогоплательщик уплачивает гораздо меньше налогов, чем это предусмотрено в НК РФ, поскольку в их числе достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное количество предприятий. К таким налогам относятся, в частности; акцизы; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина; налог на игорный бизнес; транспортный налог. Кроме того, значительное количество включенных в налоговую систему России налогов уплачивается физическими лицами. Акцизы на отдельные виды товаров, плательщиками которых формально являются юридические лица, фактически (не номинально, как другие косвенные налоги) платят непосредственно потребители, т.е. физические лица.

Вместе с тем из налоговой системы России с принятием поправок исключена таможенная пошлина и единый социальный налог (ЕСН). Таможенная пошлина имеет налоговую природу, поскольку является одним из видов налогов, позволяющих государству активно вмешиваться в экономическую жизнь страны и экономическими способами (таможенно-тарифные меры) регулировать внешнеэкономическую деятельность. Будучи косвенным платежом, включаемым в продажную цену товаров и влияющим на их конкурентоспособность на рынке, таможенная пошлина выступает в качестве основного стоимостного ограничения импортных или экспортных операций в зависимости от целей и ориентиров экономической и торговой политики страны. Уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением.

3. Понятие налогового права

Налоговое право – система финансово-правовых норм (общеобязательных правил поведения), регулирующих общественные отношения по установлению, введению в действие и взиманию налогов, а также налоговому контролю и привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения. Таким образом, налоговое право входит как составная часть в финансовое право; оно отражает общие положения и принципы финансового права, но имеет свои специфические черты.

Существуют общие и особенные нормы налогового права.

Общие нормы характеризуют основные положения налогообложения. Они отражены в первой части Налогового кодекса, описывающей: систему налогов, взимаемых в бюджет; основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов (сборов) и по-

рядок их исполнения; права и обязанности участников налоговых отношений; формы и методы налогового контроля; виды и размеры ответственности в налоговой сфере.

Особенные нормы регулируют порядок исчисления и уплаты конкретных налогов и сборов. Российское законодательство включает эти нормы во вторую часть Налогового кодекса, которая постоянно наполняется конкретным содержанием по мере претворения в жизнь тех или иных новаций в налоговой сфере.

Предмет налогового права – отношения, складывающиеся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов. Эти отношения всегда связаны с изъятием у юридических и физических лиц части их доходов в государственную казну. Поэтому налогоплательщик стремится сохранить часть своей собственности, т.е. сэкономить на налогах или избежать налога. В свою очередь государство старается не допустить сокращения поступлений налоговых платежей в бюджет, и ему всегда требуется финансирование за счет собственности в виде налогов, ибо других достаточных источников для этого практически не имеется. Отсюда возникает необходимость в жесткой регламентации налоговых отношений на уровне законодательства, которая находит свое выражение в формулировании метода налогового права.

Метод налогового права – совокупность и сочетание приемов, способов воздействия на общественные отношения по вопросам налогообложения. В ст. 2 НК РФ подчеркивается, что законодательство регулирует властные отношения в части налогообложения и осуществления налогового контроля. Следовательно, метод налогового права характеризуется как властно-имущественный, обусловленный необходимостью применять однозначные, не допускающие выбора (императивные) нормы в целях формирования государственного бюджета. Правда, иногда допускается использование рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненным налогоплательщиком, который, например, имеет возможность формировать свою учетную политику для целей налогообложения или применять альтернативные способы формирования налоговой базы. Но все это в конечном счете подчинено главному началу – властному предписанию.

Налоговое правоотношение – вид финансового правоотношения, т.е. общественное финансовое отношение, урегулированное нормами налогового права. Оно состоит из трех элементов – субъектов, объекта и содержания.

Субъекты налоговых отношений – государственные налоговые органы (ФНС, таможенные органы), налогоплательщики (юридические и физические лица), налоговые агенты. Последними, например, являются работодатели, когда они обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет налог на доходы физических лиц. Кроме того, для целей налогообложения введено понятие «взаимозависимые лица». В этом качестве признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Лица признаются взаимозависимыми, если:

- одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;

- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

- лица состоят в соответствии с семейным законодательством России, в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя или усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Объект налогового правоотношения – это то, по поводу чего возникает налоговое правоотношение – обязательный безвозмездный взнос, налог или сбор, размер которого устанавливается налоговыми правилами. Объект налогового правоотношения и объект налогообложения – связанные, но не идентичные понятия.

Содержание налогового правоотношения рассматривается через права и обязанности субъектов правоотношений. Эти права и обязанности предусмотрены законодательством о налогах и сборах, они определяются Налоговым кодексом, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними актами субъектов Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Отношения с другими отраслями права. Налоговые законы принимаются, с одной стороны, на основе положения Конституции о защите частной собственности, а с другой – парламентского права отчуждать в пользу государства часть дохода их законных владельцев. Поэтому налоговые законы нередко могут содержать принципы и нормы, отличающиеся или прямо противоречащие тем, которые закреплены в других отраслях права. Возникает проблема отношений налогового права с другими отраслями права, а именно:

– с конституционным правом, которое имеет основополагающее значение для всех отраслей права. В Конституции отражены основные нормы налогового права:

– предмет ведения Российской Федерации и предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в налоговой сфере;

– компетенция в области налогообложения высших органов государственной власти;

– правомочия органов местного самоуправления применительно к сфере налогообложения;

– основы правового статуса налогоплательщика.

Конституция России содержит ряд положений прямого действия. В ней указано об обязанности каждого гражданина платить законно установленные налоги и сборы, о запрете придавать обратную силу законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, об обязательности наличия заключения Правительства Российской Федерации по законопроектам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, которые поступили на рассмотрение в Государственную думу;

– гражданским правом, поскольку налоговые отношения тесно связаны с имуществом. По общему правилу, нормы гражданского права не применяются к налоговым отношениям. Исключения возможны, если федеральным законом установлено, что какие-либо положения гражданского законодательства применимы и к налоговым отношениям. Для правильного применения норм необходимо выяснить, какие отношения складываются между сторонами – гражданско-правовые или налогово-правовые. Например, в ст. 72 НК РФ кроме способов исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, характерных только для налоговых отношений (например, приостановление операций по счетам в банках; арест на имущество налогоплательщика), определены и гражданско-правовые способы (залог имущества, поручительство, пени);

– с таможенным правом – Государственный таможенный комитет и его подразделения выступают участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Таможенные органы обладают полномочиями налоговых органов в случаях, предусмотренных законодательством России (ст. 30 НК РФ). При этом они пользуются правами и на них возложены обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу страны. В части взимания таможенной пошлины, отнесенной законодательством о налогах и сборах к федеральным налогам, действуют специальные нормы таможенного законодательства. В то же время отно-

шения, возникающие при взимании налогов таможенными органами, при контроле над уплатой таможенных платежей и привлечении к ответственности виновных лиц достаточно сложны. Они регулируются нормами различных отраслей права, а Налоговый кодекс используется применительно к этим отношениям только в специально оговоренных ситуациях;

– с *административным правом* – в рамках применения ответственности за нарушения налогового законодательства. Налоговая ответственность, по своей природе сходна с административной;

– с *бюджетным правом* – доходы бюджетов каждого уровня формируются в соответствии с налоговым законодательством.

4. Система налогового законодательства

Система налогового законодательства – это совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы. Самые общие подходы закреплены в Конституции Российской Федерации. В частности, в ней сказано, что «каждый обязан платить законно установленные платежи и сборы». В настоящее время правовое обеспечение в области налогообложения различается как законами общего действия, так и законами о конкретных налогах.

Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) – единый законодательный акт, систематизирующий сферу налогового права и закрепляющий основополагающие принципы налогообложения в России. Он состоит из двух частей.

Часть первая НК РФ, введенная в действие с 1 января 1999 г., устанавливает круг нормативно-правовых актов, понимаемых как «законодательство о налогах и сборах», которое охватывает: Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах; законы и иные нормативно-правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации; нормативные правовые акты, принятые представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

Помимо правовых границ понятия «законодательство о налогах и сборах» и круга нормативно-правовых актов в первой части НК РФ установлены и закреплены: общие принципы налогообложения; система налогов и сборов, взимаемых с юридических и физических лиц; налоговые органы и участники налоговых отношений; основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов и сборов; порядок и процедуры налогового производства и налогового кон-

троля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и защиты прав налогоплательщиков.

Часть вторая НК РФ, введенная в действие с 1 января 2001 г., включает нормы, регулирующие порядок исчисления и уплаты конкретных налогов. В дальнейшем предусматривается введение новых налогов и сборов, дополнений и изменений в эту часть кодекса.

Указы Президента Российской Федерации устанавливают самостоятельные нормы права, а также носят характер поручений органам управления по разработке нормативных актов в сфере налогообложения.

Постановлениями Правительства России устанавливаются ставки акцизов и таможенных пошлин, определяется применяемый при налогообложении состав затрат, рассчитывается индекс инфляции и т.д. Федеральные и региональные органы исполнительной власти вправе издавать нормативные акты по вопросам налогообложения, которые, однако, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Органы местного самоуправления помимо того формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливая местные налоги и сборы.

Акты Федеральной налоговой службы (ранее МНС) занимают важное место в российской налоговой системе. В ряде случаев эти акты могут иметь нормативное значение, нарушение их влечет за собой юридическую ответственность. Но в целом задача при издании подобных актов сводится к разъяснению методики ввода в действие закона и т.п.

Письма, указания и разъяснения налоговых органов носят нормативный характер и в основном посвящены рассмотрению частных налоговых ситуаций. Инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства; их цель – регламентировать единообразные способы практической деятельности органов управления, связанной с правильным и своевременным взиманием налогов.

Постановления Конституционного суда важны для регламентации отношений в налоговой сфере. Постановления этих органов и Высшего Арбитражного суда направлены на путь защиты интересов налогоплательщиков – обжалование незаконных решений налоговых органов в судебном порядке.

Кроме национального законодательства отношения в налоговой сфере регулируются международными правовыми договорами.

В России существует следующий порядок принятия и введения в действие законов о налогах.

1. *Действие закона во времени.* Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении месяца со дня их официального опубликования. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов (сборов), вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия (ст. 5 НК РФ). Этот же порядок установлен для аналогичного рода законодательных актов регионального и местного уровней.

2. *Действие налоговых актов в пространстве.* Акты органов местного самоуправления распространяются на управляемую ими территорию. Акты субъектов Федерации действуют лишь на территории данного субъекта. Акты федеральных органов власти исключительно и безраздельно действуют на всей территории страны.

3. *Действие налоговых актов по кругу лиц* обусловлено в первую очередь принципом территориальности, согласно которому все лица, имеющие объект налогообложения в нашей стране, подпадают под сферу действия налогового законодательства России. Согласно принципу резидентства обязанность по уплате налога распространяется также на лиц, являющихся резидентами Российской Федерации.

Законы о налогах в России носят постоянный характер, действуют независимо от того, утвержден бюджет на соответствующий год или нет. Законодательные акты, вводящие новые налоги и сборы, ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Акты, вводящие новые налоги и сборы, улучшающие положение налогоплательщиков, имеют обратную силу.

Законодательная база о налогах и сборах включает Конституцию Российской Федерации; Гражданский кодекс (ГК РФ), часть I, от 30 ноября 1994 г.; КоАП РФ от 30 декабря 2001 г.; НК РФ, часть I, от 31 июля 1998 г., часть II, от 5 августа 2000 г.; УК РФ от 13 июня 1996 г.

Тема 3. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В РОССИЙСКОЙ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ

Вопросы:

1. *Понятие и сущность налогового администрирования.*
2. *Организация Федеральной налоговой службы.*
3. *Обязанности, права и ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов.*
4. *Организация налогового контроля.*

1. Понятие и сущность налогового администрирования

В широком смысле администрировать (лат. *administrate*) – значит управлять чем-либо, заведовать посредством приказов, командования. Чаще всего налоговое администрирование характеризуют как систему управления налоговыми отношениями, координирующую деятельность налоговых органов в условиях рыночной экономики.

Налоговое администрирование один из основных элементов эффективного функционирования налоговой системы и экономики государства в целом. Эффективность налоговой системы обусловлена полнотой выявления источников доходов в целях обложения их налогами и минимизации расходов по их мобилизации и обязанности по уплате. Исследование теоретических и практических аспектов администрирования налогов напрямую связано с необходимостью реформирования и совершенствования этого института налогового права, цель которого – обеспечение надлежащего правового регулирования деятельности исполнительных и судебных органов на практике, создания баланса публичных и частных интересов. Для лучшего контроля и были созданы налоговые администрации – государственные налоговые органы, которым на законодательной основе предоставлены властные (административные) полномочия в отношении налогоплательщиков и плательщиков сборов. Структура налоговых администраций представлена ниже в таблице.

Центральным звеном налоговых администраций являются налоговые органы. Объем полномочий других администраций значительно меньше, а их права и обязанности – уже. Такая неравнозначность в системе налогового администрирования объективно обусловлена тем, что именно налоговые органы специализируются на реализации целого комплекса функций в сфере налогообложения, являющихся для них основными, в то время как возлагаемые на другие администрации отдельные функции в данной сфере не являются для них определяющими (профильными).

Налоговые администрации

Налоговые Органы	Финансовые органы	Органы внебюджетных фондов	Таможенные органы	Органы внутренних дел
Федеральная налоговая служба (ФНС России) и ее территориаль- ные подразде- ления	Минфин России, ор- ганы исполнитель- ной власти субъектов федерации и органы местного самоуправ- ления, уполномочен- ные в области фи- нансов	Пенсионный фонд, Фонд со- циального страхования и их территори- альные подраз- деления	Федеральная таможенная служба (ФТС) и ее территори- альные подраз- деления	Федеральная служба по экономиче- ским преступ- лениям и ее территориаль- ные подразде- ления

Включение в состав налоговых администраций финансовых органов обусловлено кругом полномочий в области налогов и сборов, установленных ст. 43(2) НК РФ. С введением в 2004 г. этой статьи принципиально усилилась властная роль Минфина РФ как налоговой администрации. Федеральная налоговая служба вошла в структуру Минфина. Теперь только он вправе давать письменные разрешения в части применения законодательства по налогам и сборам. В настоящее время Минфин утверждает формы расчетов и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, порядок их заполнения, регулирует методы налогового контроля, разрабатывает и утверждает инструкции, регламенты, методические рекомендации и иные нормативные правовые акты по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.

Входящие в состав налоговых администраций органы исполнительной власти субъектов Федерации и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, в соответствии со ст. 34² НК РФ должны давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов о налогах и сборах и нормативных правовых актах органов муниципальных образований о местных налогах и сборах, т.е. осуществлять нормативно-правовое регулирование в сфере региональных и местных налогов.

Органы внутренних дел являются субъектом налогового контроля, а следовательно, и субъектом налогового производства. Соответствующие полномочия предоставлены им ст. 36 НК РФ, где сказано, что органы внутренних дел по запросу налоговых органов участвуют в проводимых ими выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, относящихся к компетенции налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок направить материалы в соответствующий налоговый орган, они могут проводить также автономные проверки соблюдения налогового законодательства данное право закреплено в (п. 28 и п. 29 ст. 13 Закона РФ «О полиции»). Федеральная

таможенная служба, без сомнения, является налоговой администрацией в части контроля над уплатой НДС и акцизов при осуществлении экспортно-импортных операций.

Рассмотрим основные задачи налогового администрирования (рис. 2).



Рис. 2. Задачи налогового контроля

К основным задачам налогового администрирования относятся следующие.

Сбор и обработка информации (учет) являются базовой задачей налогового администрирования, без реализации которой невозможно осуществление прочих задач. Такая информация включает различные формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. По собранным данным производится анализ налоговых поступлений в разрезе налогов, бюджетов, налогоплательщиков. Анализ проводится также по показателям эффективности налогового контроля, т.е. по количеству и качеству проведенных камеральных и выездных проверок, качеству реализации иных форм налогового контроля. Сбор и анализ информации необходимы для оценки текущей ситуации и разработки на ее основе мероприятий по совершенствованию процесса налогового администрирования.

Налоговое планирование и прогнозирование представляют собой оценку качественных и количественных параметров бюджетных заданий. Главными целями налогового планирования выступают: определение количественной и структурной оценки налогового потенциала в разрезе регионов; заблаговременная оценка возможных последствий планируемых к принятию на федеральном и региональном уровнях решений по вопросам государственной налоговой, бюджетной, экономической и социальной политики. Налоговое планирование может применяться не только уполномоченными органами для максимальной реализации фискальной функции налогов. Сущность его состоит и в общепризнанном за каждым налогоплательщиком праве использовать все допускаемые законом средства, пути и методы сокращения своих налоговых обязательств. Правильное использование предусмотренных налоговым законодательством льгот и скидок может не только обеспечить сохранение финансовых накоплений, но и финансировать расширение деятельности.

Налоговое прогнозирование является научно-аналитической стадией налогового планирования, исследовательской основой для подготовки плановых решений. Задачи налогового планирования и прогнозирования – выявление фактического налогового потенциала территорий (на основе анализа налоговой базы по соответствующим налогам) или субъектов налогообложения (налоговая нагрузка по видам экономической деятельности), а также его максимально допустимое фискальное использование, т.е. выбор объектов налоговых проверок. От эффективности проведенного планирования налоговых проверок зависят как объемы платежей по их результатам, так и уровень налоговых поступлений в бюджетную систему.

Налоговое регулирование – это совокупность мер государственного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств. Данная задача реализуется в полном объеме в рамках налогового механизма. Налоговое администрирование предполагает сопровождение указанной задачи с позиции осуществления своих функций исполнительными органами власти. А именно: прием и оформление документов на предоставление вычетов; получение льгот, отсрочек по уплате налогов; проведение налогового контроля по вопросам правомерности использования льгот и прочим вопросам исполнения налогового законодательства, принятого в рамках налогового регулирования.

Методы налогового регулирования можно разделить на два направления – стимулирующие и дестимулирующие.

К стимулирующим методам относятся налоговые каникулы, налоговые вычеты, льготы, снижение налоговых ставок, отсрочки, рассрочки по уплате налогов, инвестиционный налоговый кредит. Дестимулирующими методами выступают: штрафы, повышение налоговых ставок, отмена налоговых льгот.

Налоговый контроль – разновидность государственного финансового контроля, реализуемого в налоговой сфере. Руководство процессом контроля становится возможным путем осуществления мероприятий и процедур, действий, способов и методик контрольного, проверочного и аналитического характера.

2. Организация Федеральной налоговой службы

Налоговые органы Российской Федерации – единая централизованная система контроля над соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему России налогов и сборов.

Налоговые органы помимо того в пределах своей компетенции осуществляют контроль над:

- правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему страны других обязательных платежей, установленных законодательством;
- производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- соблюдением валютного законодательства Российской Федерации.

В настоящее время правовое регулирование деятельности налоговых органов непосредственно осуществляется: статьями гл. 5 НК РФ; Законом о налоговых органах (специализированным нормативным право-

вым актом, определяющим правовой статус, порядок организации и деятельности системы налоговых органов России).

В организационном плане система налоговых органов представлена уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов федеральным органом исполнительной власти и его территориальными органами. На разных этапах эту роль выполняли: Государственная налоговая служба Российской Федерации (ГНС России) (1991–1998); Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) (1999–2004); Федеральная налоговая служба (ФНС России) (осень 2004 г. – по настоящее время). ФНС России находится в ведении Минфина России.

Современное построение налоговых органов в России осуществляется одновременно по двум принципам – территориальному и отраслевому. Можно выделить четыре уровня (федеральный, федерально-окружной, региональный и местный), соответствующие уровням государственного управления и административно-территориальному делению Российской Федерации. Вышестоящим налоговым органам дается право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции, федеральным законам и иным нормативным правовым актам.

Правовой статус ФНС России дополнительно разъяснен в Положении о Федеральной налоговой службе, утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 г. На ФНС возложены функции контроля:

- над правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов и иных обязательных платежей;

- над производством и оборотом этилового спирта, спирто-содержащей, алкогольной и табачной продукции.

В пределах компетенции налоговых органов на ФНС России также возложены функции агента валютного контроля, а также функции по контролю и надзору: за соблюдением законодательства о налогах и сборах; ФНС России осуществляет государственную регистрацию юридических и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств; обеспечивает представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам. Свои функции и полномочия ФНС России осуществляет непосредственно и через свои территориальные органы.

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством Российской Федерации по представлению министра финансов.

Структура ФНС имеет три уровня:

- первый уровень – Центральный аппарат ФНС (26 управлений);
- второй уровень – Управление ФНС России по субъектам (82 управления). Второй уровень дополнили межрегиональные инспекции ФНС России трех типов, подчиняющиеся исключительно Центральному аппарату ФНС: по централизованной обработке данных (1 инспекция); по федеральным округам (7 инспекций по количеству округов); по крупнейшим налогоплательщикам в сферах: разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти, газа, производства и реализации электрической энергии, оказания транспортных услуг, услуг связи, машиностроения и оборонной промышленности, в финансово-кредитной сфере и др.

В целях осуществления налогового контроля за крупнейшими налогоплательщиками, которые подлежат налоговому администрированию, на федеральном уровне создаются *специализированные межрегиональные инспекции ФНС России*. Эти инспекции формируются по отраслевому принципу: каждая инспекция осуществляет налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков только в одной из отраслей хозяйственной деятельности.

В частности, *межрегиональные инспекции ФНС России по федеральному округу* созданы для:

- взаимодействия с полномочным представителем Президента Российской Федерации в федеральном округе по вопросам, отнесенным к ее компетенции;
- проверки эффективности работы управлений ФНС России по субъектам Федерации по обеспечению полного, своевременного, правильного исчисления и внесения налогов и других обязательных платежей в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды;
- осуществления в пределах своей компетенции финансового контроля за деятельностью территориальных налоговых органов, федеральных государственных унитарных предприятий и учреждений, находящихся в ведении ФНС России, на территории соответствующего субъекта Федерации, входящего в федеральный округ.

Управления ФНС России по субъектам Федерации (УФИС) – элемент системы налоговых органов регионального уровня. Первоочередными задачами УФНС являются: организационно-методическое обес-

печение налогового контроля; руководство нижестоящими налоговыми органами; координация их деятельности; а также обобщение и анализ результатов деятельности нижестоящих налоговых органов. Проверки налогоплательщиков проводятся УФНС преимущественно в порядке контроля над деятельностью нижестоящих налоговых органов, а налоговое администрирование в полном объеме осуществляется только в отношении крупнейших налогоплательщиков и только в том случае, если для этих целей не создаются специализированные межрайонные инспекции ФНС России.

Третий уровень дополнили межрайонные инспекции ФНС России, подчиненные УФНС по субъекту Федерации. Эти инспекции бывают двух типов: по крупным налогоплательщикам; по нескольким административным районам (в целях экономии бюджетных средств).

Специализированные межрайонные инспекции ФНС России (МИФНС) создаются, как правило, в целях осуществления налогового контроля за крупнейшими налогоплательщиками, которые подлежат налоговому администрированию на региональном уровне. Эти инспекции подчиняются непосредственно УФНС России по субъекту Федерации и ФНС России.

Инспекция контролирует крупнейших налогоплательщиков: осуществляющих деятельность на территории данного субъекта; имеющих на территории данного субъекта обособленные подразделения, а также недвижимое имущество и транспортные средства, подлежащие налогообложению.

Территориальная инспекция ФНС России (ИФНС России) является основным структурным элементом системы налоговых органов России. Основными задачами территориальных налоговых инспекций являются:

- осуществление налогового контроля (за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов, сборов и иных обязательных платежей);
- контроль за соблюдением законодательства России о валютном регулировании и валютном контроле;
- организация и осуществление иного контроля, отнесенного федеральным законодательством к компетенции налоговых органов.

Территориальные налоговые инспекции создаются по одному муниципальному образованию (району, району в городе, городу без районного деления) или нескольким муниципальным образованиям (ИФНС России межрайонного уровня).

Права налоговых органов

По своему содержанию права, предоставленные налоговым органам, можно классифицировать следующим образом:

- права организационного характера (право вызывать для дачи пояснений налогоплательщиков; привлекать к проведению налоговой проверки специалистов и др.);
- информационно-аналитические права (право определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет; требовать от налогоплательщиков документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов и др.);
- права контрольно-проверочного характера (право проводить налоговые проверки; право выемки необходимых документов и др.);
- юрисдикционные права (право налагать арест на имущество налогоплательщиков, взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени, предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски по выявленным фактам нарушения действующего законодательства о налогах и сборах и др.).

Налоговые органы обязаны:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;
- вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;
- бесплатно представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;
- руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства России о налогах и сборах;
- сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему России;
- принимать решения о возврате или зачете сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов и направлять соответствующие поручения территориальным органам Федерального казначейства для исполнения;

- соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;
- направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также налоговые уведомления, требования об уплате налога и сбора;
- представлять справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа;
- осуществлять совместную сверку сумм уплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов;
- выдавать копии решений, принятых налоговым органом.

3. Обязанности, права и ответственность налогоплательщиков и налоговых агентов

Как было отмечено ранее, одна из функций налогов – фискальная, благодаря которой государство обеспечивает свои потребности в финансовых ресурсах для выполнения возложенных на него задач. Поэтому на предприятия, организации и население законодательно возлагается обязанность уплачивать налоги, т. е. в соответствии с налоговым законодательством эти субъекты являются налогоплательщиками. Обязанность по уплате конкретного вида налога или сбора возникает у налогоплательщика только с момента появления установленных налоговым законодательством определенных обстоятельств.

Российское налоговое законодательство предусматривает, что налогоплательщик обязан в полном объеме и не позже установленного в законе срока, исполнить свою обязанность по уплате конкретного налога или сбора. Сроки их уплаты установлены применительно к каждому налогу или сбору. Сумму налога или сбора, подлежащую уплате за налоговый период (исходя из образованной налоговой базы, ставки налога и положенных по закону налоговых льгот), налогоплательщик должен исчислить *самостоятельно*. Исключение сделано только для тех случаев, когда обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В случае неуплаты налога или сбора в установленный срок или уплаты в установленный срок, но не в полном объеме налоговому органу предоставлено право взыскать налог за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, или иного имущества налогоплательщика. При этом взыскание налога с налогоплательщика – юридического лица производится в бесспорном порядке, а с налогоплательщика – физического лица в судебном порядке. Одновременно налогоплательщик обязан уплатить в бюджет пеню – денежную сумму, которая начисляется за каж-

дый календарный день просрочки уплаты налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством дня уплаты этого налога в размере 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка России.

Налогоплательщик уплачивает пеню помимо причитающихся к уплате налогов и независимо от применения к нему других мер по уплате налога, а также независимо от примененных мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Пеня, как и неуплаченные налоги, может быть взыскана налоговым органом принудительно с налогоплательщика-организации в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на его счете, а при уплате налогов наличными деньгами – с момента внесения соответствующей денежной суммы в банк или кассу органа местного самоуправления либо в организацию связи уполномоченного федерального органа исполнительной власти.

Налог не признается уплаченным в трех случаях: во-первых, если налогоплательщик отозвал свое платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет, во-вторых, если банк возвратил поручения налогоплательщику, в-третьих, если на момент предъявления в банк такого поручения налогоплательщик имел иные неисполненные требования, предъявленные к счету (которые в соответствии с ГК РФ исполняются в первоочередном порядке), а достаточных денежных средств для удовлетворения всех требований у него на счете не оказалось.

Налогоплательщик обязан в установленный законодательством срок после регистрации в соответствующем государственном органе встать на учет в налоговой инспекции по месту своего нахождения. В целях учета каждому налогоплательщику присваивается единый идентификационный номер (ИНН), который необходимо указывать во всех документах, подаваемых в налоговый орган, в том числе в декларациях, отчетах и заявлениях. Сведения о налогоплательщике с момента постановки на налоговый учет становятся налоговой тайной. Законодательством предусмотрен также код причины постановки на налоговый учет (КПП), который присваивается в зависимости от вида деятельности, осуществляемой налогоплательщиком.

На основе данных учета уполномоченный федеральный орган исполнительной власти ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН). После постановки на учет и начала производствен-

ной деятельности налогоплательщик обязан вести в установленном порядке учет своих доходов и расходов, а также объектов налогообложения. Указанный учет не является обособленным налоговым учетом, он ведется в рамках установленных Минфином России правил ведения бухгалтерского учета (кроме налога на прибыль).

Принципиально важной обязанностью налогоплательщика, является представление в налоговый орган по месту своего учета налоговой декларации.

Налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога. В нее могут включаться и другие данные, связанные с исчислением и уплатой налогоплательщиком причитающихся налогов. Налоговая декларация должна представляться налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате, на бланке установленной Минфином формы. В отдельных случаях декларация представляется в электронном виде. Налогоплательщик может представить ее в налоговый орган лично или направить по почте.

Если налогоплательщик обнаружил, что в поданной им налоговой декларации он не отразил или не полностью отразил какие-то сведения, а также занизил сумму налога, подлежащую уплате, то он должен внести в нее соответствующие дополнения и изменения. Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации поступит в налоговый орган до истечения срока подачи налоговой декларации, то последняя считается представленной со дня подачи надлежащего заявления.

Каждый налогоплательщик (физическое или юридическое лицо) обязан представлять в налоговый орган и его должностным лицам документы и информацию, необходимые для исчисления и уплаты налогов и для контроля за выполнением налогоплательщиком требований налогового законодательства, а также бухгалтерскую отчетность. Налогоплательщик не имеет права препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов. В случаях обнаружения налоговым органом в ходе камеральной или выездной проверки нарушений налогового законодательства налогоплательщик должен выполнить *законные требования* налогового органа об их устранении.

Проверке правильности уплаты налогов подлежат три (но не более) предшествующих данной проверке года. В обязанности налогоплательщика (физического и юридического лица) входит обеспечение в течение трех лет сохранности данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, документов,

подтверждающих полученные доходы, а в ряде случаев и произведенные расходы, а также уплаченные и удержанные налоги. Помимо этого налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган по месту налогового учета следующие сведения:

- о начале участия в российских или иностранных организациях – не позднее одного месяца;
- о создании, реорганизации или ликвидации обособленных подразделений на территории России – не позднее одного месяца;
- о принятии решения об объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации – не позднее трех дней;
- об изменении своего места нахождения – не позднее 10 дней.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на налогоплательщика обязанностей к нему применяются штрафные санкции.

По отдельным видам налогов обязанность рассчитывать сумму налога, а в некоторых случаях и самостоятельно платить налоги, возложена на налогового агента. В соответствии с НК РФ налоговые агенты – это лица, на которые возложены обязанности по исчислению, удержанию с налогоплательщика и перечислению налогов в соответствующий бюджет или внебюджетные фонды.

В обязанности налоговых агентов входит:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты или внебюджетные фонды, соответствующие налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог с налогоплательщика и о сумме его задолженности;
- вести учет выплаченных налогоплательщиком налогов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удерживания налогов с налогоплательщиков, а также перечисления удержанных налогов в бюджеты или внебюджетные фонды.

Наряду с возложенными обязанностями налогоплательщики имеют также и существенные права. При наличии соответствующих оснований, оговоренных в налоговом законодательстве по конкретному виду налогов, налогоплательщики вправе использовать налоговые льготы. Льготы по налогам – это предоставленные отдельным категориям нало-

гоплательщиков предусмотренные законом преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, в том числе право вообще не платить налог или уплачивать его в меньшем размере. Особенностью российского налогового законодательства является то, что льготы не носят индивидуального характера.

Налоговое законодательство России не позволяет исполнительным органам власти самостоятельно устанавливать какие-либо льготы по налогам. Они могут быть предоставлены налогоплательщикам только по закону. Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются исключительно НК РФ. Льготы по региональным налогам могут устанавливаться и отменяться как НК РФ, так и законами субъектов Федерации о налогах. В таком же порядке устанавливаются и отменяются льготы по местным налогам, с той лишь разницей, что нормативные правовые акты о налогах принимают представительные органы муниципальных образований. Одновременно законодательство предоставило налогоплательщику право отказаться от льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

Другое существенное право налогоплательщиков – это возможность получать отсрочку или рассрочку уплаты налогов, а также налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит, что означает право на перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок (изменение срока).

Говоря о правах налогоплательщиков и налоговых агентов, необходимо особо выделить их право обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права. Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, а также в суд. При этом налогоплательщик вправе одновременно или последовательно подать две жалобы – в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) и в суд Организации-налогоплательщики и индивидуальные предприниматели подают исковое заявление в арбитражный суд, налогоплательщики–физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, – в суд общей юрисдикции. Жалоба в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу подается в письменной форме в течение трех месяцев с того дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Жалоба должна быть рассмотрена вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом не позднее одного месяца со дня ее получения.

Вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо по итогам рассмотрения жалобы принимает следующее решение: оставить жалобу без удовлетворения; отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку; отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении; изменить решение налогового органа или вынести новое. Решение вышестоящего налогового органа (вышестоящего должностного лица) должно быть принято в течение месяца и в течение трех дней со дня принятия сообщено в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Согласно НК РФ налогоплательщик имеет право получать от налоговых органов по месту своего учета бесплатную информацию (в том числе и в письменной форме) о действующих в стране налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним правовых актах, о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, о порядке исчисления и уплаты налогов.

Впервые в российской налоговой практике в НК РФ закреплено положение, предоставляющее налогоплательщикам право получать от Минфина России и других финансовых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, а также иных нормативных документов о налогах и сборах. В случае излишне уплаченного, а также излишне взысканного с налогоплательщика налога (пени, штрафы), налоговый орган обязан зачесть сумму переплаты или же вернуть ее налогоплательщику.

Достаточно широкие права и полномочия предоставлены налогоплательщикам при осуществлении налоговыми органами камеральных и выездных проверок. В частности, налогоплательщики имеют право: представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговых уведомлений и требований об уплате налогов.

Налогоплательщикам предоставлено право требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах, налоговой тайны, а также не выполнять неправомерные акты налоговых органов и должностных лиц, не соответствующие НК РФ и другим федеральным законам. Налогоплательщики вправе обращаться с требованием и получать в установленном порядке возмещение налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных им незаконны-

ми решениями или незаконными действиями (бездействием) должностных лиц этих органов.

4. Организация налогового контроля

Налоговый контроль – это комплексная и целенаправленная система экономико-правовых действий компетентных органов государственной власти, которая базируется на законодательстве в области налогообложения и направлена на сбор и анализ информации об исполнении налогоплательщиками обязанности по уплате налогов.

Цель налогового контроля – выявление фактов нарушения налогового законодательства, их пресечение, обеспечение достоверности данных о полноте и своевременности уплаты налогов и сборов, а также проверка законности операций и действий налогоплательщиков и привлечение их к ответственности. Налоговый контроль является необходимым условием функционирования налоговой системы. При отсутствии или низкой эффективности налогового контроля трудно рассчитывать на то, что налогоплательщики будут своевременно и в полном объеме уплачивать налоги и сборы. Таким образом, налоговый контроль позволяет пополнять государственный бюджет и дисциплинировать налогоплательщиков.

Перед налоговым контролем стоят следующие задачи: обеспечить полноту и своевременность выполнения налоговых обязательств перед бюджетом; содействовать правильному ведению бухгалтерского и составлению налогового учета и отчетности; обеспечить соблюдение действующего налогового законодательства; выявить, пресечь и предупредить совершение правонарушений налоговой сфере.

Объектами налогового контроля выступают действия (бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов, сборщиков налогов и сборов.

Формами налогового контроля являются: налоговые проверки; получение объяснений от налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверка данных учета и отчетности; осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода.

Налоговым кодексом РФ предусмотрены и другие формы налогового контроля, в частности: привлечение свидетелей (ст. 90 НК РФ); истребование документов при проведении налоговой проверки (ст. 93 НК РФ); выемка документов и предметов (ст. 94 НК РФ); привлечение специалистов (ст. 96 НК РФ); привлечение переводчиков (ст. 97 НК РФ); привлечение понятых (ст. 98 НК РФ).

Основной формой налогового контроля является налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за пра-

вильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Проверка осуществляется путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций, представленных в налоговые органы.

Объем полномочий налоговых органов и существующих ограничений на проведение тех или иных процессуальных действий (доступ на территорию или в помещение, осмотр, истребование документов, выемка (изъятие) документов и предметов, инвентаризация, экспертиза и др.) напрямую зависит от вида проводимой проверки. Налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки.

Камеральные и выездные налоговые проверки налогоплательщиков (ст. 87 НК РФ) различаются местом проведения, объемом проверяемой документации, объектами контроля, используемыми методами. Налоговой проверкой могут охватываться только три года деятельности налогоплательщика, предшествовавшие проверке.

Если в ходе налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость в получении информации о деятельности проверяемого налогоплательщика, связанной с другими налогоплательщиками, то у последних могут быть затребованы соответствующие документы (встречная налоговая проверка). Налоговые органы не вправе проводить повторные выездные проверки по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией (ликвидацией) налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля над деятельностью проводившего проверку налогового органа.

Камеральная налоговая проверка (ст. 88 НК РФ) осуществляется целью выяснения, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах. Для начала проверки не требуется специального решения руководителя налогового органа.

Проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных плательщиком, а также иных документов о его деятельности, имеющих у налогового органа. Срок ее проведения составляет три месяца со дня представления декларации. Если в ходе камеральной налоговой проверки выявлены ошибки в декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо обнаружено несоответствие данных, представленных плательщиком, сведениям, полученным налоговым органом в результате контроля, об этом сообщается плательщику с требованием представить в тече-

ние пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления. Иными словами, законодательство нацелено на выявление всех обстоятельств, повлекших внесение ошибочных сведений в декларации, а также на устранение данных ошибок посредством согласованных действий плательщика и налогового органа. Помимо прочего законодатель предоставил налоговому органу право истребовать дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Ответственность за непредставление документов предусмотрена ст. 126 НК РФ. Направленное налогоплательщику требование должно содержать конкретный перечень документов.

В НК РФ закреплена норма, согласно которой лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные плательщиком пояснения и документы. После их рассмотрения либо при отсутствии надлежащих пояснений плательщика налоговый орган обязан составить акт проверки, который составляется в двух экземплярах по утвержденной форме и должен содержать установленные НК РФ сведения. После этого документ подписывается инспектором налогового органа и проверяемым налогоплательщиком (или его представителем). Инспектор должен составить акт в течение десяти рабочих дней со дня окончания проверки, по итогам которой выявлены нарушения. Экземпляр акта в течение пяти рабочих дней с даты его составления вручается налогоплательщику (или его представителю).

Выездная налоговая проверка (ст. 89 НК РФ) также проводится с целью выяснения соблюдения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах. По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения проверяемой организации.

Но из этого правила есть следующие исключения:

- выездная проверки в отношении крупнейшего налогоплательщика проводится по решению соответствующей инспекции по крупнейшим налогоплательщикам;
- проведение самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации осуществляется по решению руководителя налогового органа и в соответствии с приказом Министерства по налогам и сборам «Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок» от 08.10.1999 г. № АП-3-16/318.

Решение о проведении налоговой проверки предъявляется руководителю проверяемого предприятия–налогоплательщика.

Налоговые органы не вправе в рамках выездных проверок дважды проверять один и тот же период по конкретному налогу. Из этого пра-

вила также предусмотрен ряд исключений. В частности, проверить один и тот же период дважды можно, если:

- проводится повторная выездная проверка;
- выездная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;
- общая выездная проверка организации с учетом обособленных подразделений проводится после самостоятельной выездной проверки филиала (представительства), или наоборот.

По общему правилу установлены два месяца для осуществления выездной проверки. Срок ее проведения исчисляется с даты вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) соответствующего решения. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке. Время нахождения проверяющих на территории налогоплательщика на этот срок не влияет. Кстати, указанный срок может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях – до шести месяцев, а также приостановлен на срок до шести месяцев из-за необходимости получения информации от иностранных государственных органов; и если в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок может быть увеличен еще на три месяца. Все эти действия оформляются решениями руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего проверку.

За время проведения выездной проверки налоговый орган должен провести все необходимые мероприятия налогового контроля, после чего покинуть территорию налогоплательщика. Нарушения сроков выездной проверки в некоторых случаях приводит к тому, что полученные в ходе этих мероприятий доказательства признаются недопустимыми (п. 4 ст. 101 НК РФ).

Налоговым органам запрещается проводить более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года:

- в отношении налогоплательщика в целом;
- в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации. В данном случае речь идет о самостоятельных выездных проверках указанных обособленных подразделений. Однако НК РФ предусмотрел ряд исключений из этого правила. Так, третья выездная проверка в течение года будет законной, если это:
 - повторная выездная проверка;
 - выездная проверка проводится в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика-организации;

- общая проверка налогоплательщика–организации, которая следует за самостоятельной проверкой ее филиала (представительства), или наоборот;

- выездная проверка резидента Особой экономической зоны в Калининградской области по налогу на прибыль и налогу на имущество, которая проводится в связи с исключением его из единого реестра резидентов, при условии, что проверка назначена не позднее трех месяцев с момента уплаты соответствующих налогов;

- решение о необходимости проведения проверки сверх установленного срока принято руководителем ФНС России.

Выездная проверка проводится на основании Решения о проведении выездной налоговой проверки, в котором определяются:

- в отношении кого будет проводиться проверка (указываются полное и сокращенное наименования (фамилия, имя, отчество) налогоплательщика);

- предмет проверки (налоги и сборы, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке);

- проверяемый период;

- состав проверяющих (указываются должности, фамилии и инициалы сотрудников налогового органа, которым поручается проведение проверки).

Решение выносит и подписывает руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, обязанного проводить выездную проверку. Оно заверяется печатью налогового органа.

В ходе проверки налоговые органы изучают первичные учетные документы, хозяйственные договоры, налоговые и бухгалтерские регистры (ст. 93 НК РФ), опрашивают работников налогоплательщика, в том числе руководителя организации и главного бухгалтера (ст. 90 НК РФ), проводят осмотр помещений (ст. 92 НК РФ). Проверка может быть выборочной (проверяющие изучают только определенные документы) или сплошной.

Налогоплательщики в ходе проверки обязаны выполнять все законные требования налоговых органов и не имеют права препятствовать законной деятельности налоговых инспекторов при исполнении ими своих служебных обязанностей (пп. 7 п. 1 ст. 23 НК РФ).

Результаты выездной проверки оформляются актом. Предварительно проверяющие составляют справку о проведенной выездной проверке. Такой порядок применяется ко всем выездным проверкам, в том числе и повторным. Справка оформляется в последний день выездной проверки. Дата составления справки (дата справки) фиксирует окончание вы-

ездной проверки. Составленную справку проверяющие должны вручить налогоплательщику или его представителю лично. Справка вручается в тот же день, когда составляется, т.е. в последний день проведения проверки, под расписку налогоплательщика.

В акте проверки отражаются выявленные нарушения налогового законодательства. Акт составляется в любом случае, даже если нарушений не обнаружено (п. 1 и пп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ). При этом обязательно указывается на отсутствие нарушений налогового законодательства.

Неотъемлемой частью акта являются приложения, которые бывают двух видов: одни из них оформляются по усмотрению инспектора, другие – в обязательном порядке.

По своему *усмотрению* инспектор вправе оформить приложения как дополнения (пояснения) к акту. В них, как правило, отражаются:

- расчеты количественного и суммарного расхождения между заявленными налогоплательщиком и выявленными в ходе проверки данными, которые связаны с исчислением (перечислением, удержанием и т.п.) налога, расчеты пеней;
- приведенные в табличной или другой удобной форме данные о выявленных массовых однородных нарушениях налогового законодательства с подробной расшифровкой по каждому нарушению и т.п.

Приложения подписываются проверяющим наряду с актом, в тексте на них делается соответствующая ссылка. Такие приложения являются неотъемлемой частью акта.

В *обязательном порядке* проверяющие должны приложить к акту материалы, подтверждающие факты выявленных в ходе проверки нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 3.1 ст. 100 НК РФ). Такими материалами могут быть:

- копии документов, которые являются доказательствами нарушений, выявленных в ходе выездной проверки;
- другие материалы, собранные при проверке (протоколы допросов свидетелей, письменные ответы контрагентов налогоплательщика на запросы и т.п.).

Акт выездной налоговой проверки должен оформляться до истечения двух месяцев с момента составления справки о ее проведении (п. 1 ст. 100 НК РФ). Акт подписывается инспекторами, проводившими проверку, и налогоплательщиком или его представителем (п. 2 ст. 100 НК РФ), затем вручается налогоплательщику под расписку или передается иным способом в течение пяти дней со дня его подписания с удостоверением даты его получения. Этот срок исчисляется в рабочих днях со дня, следующего за указанной датой.

Если налогоплательщик не согласен с фактами или выводами, содержащимся в акте, он может представить в налоговый орган свои письменные возражения, на представление которых ему отведено 15 дней (со дня вручения акта).

Акт налоговой проверки, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего проверку, а решение по ним принято в течение десяти дней со дня истечения срока подачи возражений.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит следующее решение (п. 7 ст. 101 НК РФ): о привлечении к ответственности либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Принятое решение вступает в силу по истечении десяти дней со дня его вручения проверяемому лицу (его представителю) (п. 9 ст. 101 НК РФ).

Истребование документов, необходимых для налоговой проверки, регламентируется ст. 93 НК РФ. Требование налогового органа о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации лично под расписку или в электронном виде, а также направляться по почте заказным письмом. Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных налогоплательщиком копий. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов. Истребованные в ходе налоговой проверки документы представляются в течение десяти дней со дня получения соответствующего требования.

Если налогоплательщик не может представить истребуемые документы в указанный срок, то он в течение дня, следующего за днем получения требования, должен письменно уведомить об этом проверяющих должностных лиц с указанием уважительных причин отказа, и новых сроков, в течение которых он может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе продлить или отказать в продлении сроков представления документов, о чем выносится отдельное решение.

Если налогоплательщик не представил истребуемые документы или представил их не в установленные сроки, это признается налоговым правонарушением, что влечет ответственность проверяемого лица (ст.

126 НК РФ) (200 рублей за каждый непредставленный документ). Кроме того, проверяющее должностное лицо вправе произвести выемку необходимых документов в установленном порядке (ст. 94 НК РФ, п. 4 ст. 93 НК РФ).

Налоговый орган не вправе истребовать у налогоплательщика документы, ранее уже представлявшиеся им в налоговые органы при проведении камеральных или выездных проверок либо документы, утраченные налоговым органом вследствие форс-мажорных обстоятельств, и др.

Тема 4. НАЛОГ НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Вопросы

1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость.
2. Плательщики НДС. Объект налогообложения.
3. Порядок определения налоговой базы по НДС.
4. Налоговые ставки по НДС, их состав и характеристика.
5. Порядок определения налоговой базы.
6. Порядок начисления и уплаты НДС.

1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость

Модель налога на добавленную стоимость (НДС) была разработана французским экономистом М. Лоре (1954) и впервые введена в 1958 г. во Франции. В Российской Федерации НДС был введен в 1992 г., регламентируется гл. 21 НК РФ и относится к федеральным налогам.

НДС представляет собой форму изъятия в бюджет государства части добавленной стоимости, созданной на всех стадиях производства и обращения продукции (товаров, работ, услуг). Добавленная стоимость определяется как разница между стоимостью реализованной продукции (товаров, работ, услуг) и стоимостью материальных затрат, на издержки производства и обращения. НДС является косвенным налогом, т.е. надбавкой к цене товара (работы, услуги), которая оплачивается конечным потребителем. В доходной части российского бюджета НДС составляет более 40%, формируя большую часть бюджета. Налог взимается в бюджет методом частичных платежей: на каждом этапе технологической цепочки производства и обращения товара(работ, услуг) налог, подлежащий уплате, равен разнице между налогом, взимаемым при продаже, и налогом, принятым к зачету при покупке.

2. Плательщики НДС. Объект налогообложения

В Российской Федерации к налогоплательщикам относятся:

- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие производство и реализацию товаров (работ и услуг);
- лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную территорию России, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Не являются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели перешедшие на упрощенную систему налогообложения; переведенные на уплату единого налога на вмененный доход.

Организации и индивидуальные предприниматели вправе получить освобождение от уплаты НДС, если их выручка от реализации товаров (работ, услуг) за три последовательных календарных месяца без учета налога не превышает 2 млн руб. Однако организации или индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары или подакцизное минеральное сырье, а также ввозящие товары на таможенную границу России, воспользоваться таким освобождением не могут.

Чтобы получить освобождение от уплаты НДС, налогоплательщик должен подать в налоговый орган по месту своего учета заявление и документы, подтверждающие право на получение освобождения (выписку из бухгалтерского баланса, копию журнала полученных и выставленных счетов-фактур, выписку из книги учета доходов и расходов и хозяйственных операций) не позднее 20-го числа месяца, с которого он претендует на получение освобождения. При соблюдении всех перечисленных требований налогоплательщик приобретает право пользоваться освобождением от уплаты НДС с месяца, в котором было подано заявление.

Освобождение предоставляется на двенадцать календарных месяцев. Но если в течение указанного периода сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) за любые три последовательные календарные месяца превысит 2 млн руб. или налогоплательщик реализует подакцизные товары, то, начиная с 1-го числа месяца, в котором произошло такое превышение либо осуществлялась реализация подакцизных товаров, налогоплательщик утрачивает право на освобождение от уплаты НДС. Сумма налога за этот месяц подлежит восстановлению и уплате в бюджет. Это значит, что налогоплательщик, получивший освобождение от уплаты налога, должен постоянно отслеживать размер своей выручки и при необходимости ограничивать его, что с экономической точки зрения невыгодно. Существует еще один недостаток, связанный с освобождением от уплаты НДС: налогоплательщик реализует (работы, услуги) без налога, поэтому покупатель не может предъявить сумму НДС к вычету. Следовательно, плательщикам НДС невыгодно приобретать товары (работы, услуги) у лиц, получивших освобождение от уплаты НДС.

Если по истечении двенадцати месяцев налогоплательщик желает и дальше пользоваться освобождением от уплаты НДС или, наоборот, не хочет продлевать освобождение, он должен уведомить об этом налоговый орган в установленные законом сроки. Но в любом случае по истечении указанного срока налогоплательщик обязан представить в налоговый орган документы, свидетельствующие о правомерности пользования освобождением от уплаты НДС, иначе налоговый орган вправе

доначислить сумму НДС со штрафными санкциями за весь период действия освобождения.

Объектами налогообложения являются:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории России, в том числе реализация предметов залога, передача имущественных прав (кроме передачи имущественных прав организации ее правопреемнику), товаров (работ, услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации;
- безвозмездная передача товаров (работ, услуг);
- ввоз товаров на таможенную территорию России;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления), и при исчислении налога на прибыль уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Не признаются объектами налогообложения:

- передача на безвозмездной основе основных средств, нематериальных активов и прочего имущества некоммерческим организациям на осуществление их уставной (непредпринимательской) деятельности;
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемых в порядке приватизации;
- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и местного самоуправления;
- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и органам местного самоуправления, учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- операции по реализации земельных участков (долей в них).

3. Порядок определения налоговой базы по НДС

Местом реализации товаров (работ, услуг) признается территория РФ при выполнении следующих условий: товар находится на территории РФ, не отгружается и не транспортируется; товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ.

Территория Российской Федерации признается местом реализации работ (услуг), если:

- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся на территории

России. К таким работам (услугам) относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

- работы (услуги) связаны непосредственно с движимым имуществом, воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания, находящимися на территории России. К таким работам (услугам) относятся монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

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

- покупатель работ (услуг) осуществляет деятельность на территории России или фактически присутствует на ее территории.

Местом осуществления деятельности покупателя считается территория России в случае фактического присутствия покупателя работ (услуг) на этой территории на основании государственной регистрации организации или индивидуального предпринимателя, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организации, местонахождения ее постоянно действующего исполнительного органа, местонахождения постоянного представительства, если работы (услуги) оказаны через это представительство, места жительства физического лица. Данные положения применяются в случаях:

- передачи или предоставления патентов, лицензий, торговых марок, авторских прав или иных аналогичных прав;

- оказания услуг (выполнения работ) по разработке программ для ЭВМ и баз данных (программных средств и информационных продуктов вычислительной техники), их адаптации и модификации;

- оказания консультационных, юридических, бухгалтерских, инжиниринговых, рекламных, маркетинговых услуг, услуг по обработке информации, а также при проведении НИОКР;

- предоставления персонала, если персонал работает в месте деятельности покупателя;

- сдачи в аренду движимого имущества, за исключением наземных автотранспортных средств;

- оказания услуг в качестве агента.

Услуги по перевозке, транспортировке российские организации или индивидуальные предприниматели оказывают, если пункт отправления, назначения находится на территории России. Местом реализации услуг также признается территория Российской Федерации, если транспортные

средства по договору фрахтования, предполагающему перевозку (транспортировку) на этих транспортных средствах, предоставляются российскими организациями и индивидуальными предпринимателями и пункт отправления и (или) назначения находится на нашей территории. При этом транспортными средствами признаются воздушные, морские суда и суда внутреннего плавания, используемые для перевозок товаров и (или) пассажиров водным (морским, речным), воздушным транспортом.

Услуги (работы), непосредственно связанные с перевозкой и транспортировкой товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита, оказывают организации или индивидуальные предприниматели, местом осуществления и деятельности которых признается территория России.

Территория России не признается местом реализации работ (услуг), если:

- работы (услуги) связаны непосредственно с недвижимым имуществом (за исключением воздушных, морских судов и судов внутреннего плавания, а также космических объектов), находящимся за пределами России. К таким работам (услугам), в частности, относятся строительные, монтажные, строительно-монтажные, ремонтные, реставрационные работы, работы по озеленению, услуги по аренде;

- работы (услуги) связаны непосредственно с находящимся за пределами России движимым имуществом, а также с воздушными, морскими судами и судами внутреннего плавания. К таким работам (услугам) относятся монтаж, сборка, переработка, обработка, ремонт, техническое обслуживание;

- услуги фактически выполняются за пределами России в сфере культуры, искусства, образования (обучения), физической культуры, туризма, отдыха и спорта;

- покупатель работ (услуг) не осуществляет деятельность на территории России.

Местом осуществления деятельности организации или индивидуального предпринимателя, выполняющих иные работы (услуги), признается территория России в случае фактического присутствия этой организации или индивидуального предпринимателя на данной территории на основании государственной регистрации, а при ее отсутствии – на основании места, указанного в учредительных документах организации, места управления организацией, местонахождения постоянно действующего исполнительного органа организации, местонахождения постоянного представительства в России, если работы выполнены (ус-

луги оказаны) через это постоянное представительство, либо место жительства индивидуального предпринимателя.

Если реализация работ (услуг) носит вспомогательный характер, местом такой деятельности признается место реализации основных работ (услуг). Документами, подтверждающими место выполнения работ (оказания услуг), являются контракт, заключенный с иностранными или российскими лицами, документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг).

Операции, не подлежащие обложению НДС. В рамках реализации регулирующей функции налогов действующим законодательством предусмотрены следующие льготы. Так, не облагается НДС реализация:

- медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством Российской Федерации;

- важнейшей и жизненно необходимой медицинской техники;

- протезно-ортопедических изделий, сырья и материалов для их изготовления и полуфабрикатов к ним;

- технических средств, включая автотранспортные средства, материалы, которые могут быть использованы исключительно для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов;

- очков (за исключением солнцезащитных), линз и оправ для очков (за исключением солнцезащитных);

- медицинских услуг (кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических):

- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми людьми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты;

- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

- продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми учебных заведений, медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях;

- услуг архивов;

- услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом (за исключением такси) в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;

– ритуальных услуг, услуг по изготовлению надгробных памятников, оформлению могил и реализации похоронных принадлежностей по перечню, утверждаемому Правительством России;

– почтовых марок и монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа, и др.

Кроме того, не облагаются НДС средства страховых компаний, действующих в рамках об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств (ОСАГО).

Также не подлежат обложению НДС на территории России следующие операции:

– реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством России);

– реализация товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых), работ, услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг), производимых и реализуемых: общественными организациями инвалидов (среди которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%); организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов (если среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%); учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям; лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;

– осуществление банками и небанковскими кредитными учреждениями банковских операций (за исключением инкассации);

– реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством Российской Федерации;

- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию, по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;

- организация тотализаторов и других, основанных на риске игр, лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, и др.

Налогоплательщики, производящие и реализующие продукцию, подлежащую налогообложению или освобождаемую от него, ведут раздельный учет стоимости приобретаемых товаров и используемых при продаже продукции (работ, услуг), подлежащих и не подлежащих налогообложению. Помимо того они определяют сумму НДС – как частное от деления общей стоимости товаров (работ, услуг), приобретаемых для производства и реализации продукции (работ, услуг), на общий объем выручки. При отсутствии раздельного учета в пределах применяемых ставок, а также товаров (работ, услуг), облагаемых и не облагаемых налогом, НДС исчисляется по максимальной ставке со всего оборота. При покупке основных средств сумма НДС, соответствующая удельному весу выручки, полученной от реализации продукции (работ, услуг), не подлежащей налогообложению, относится на увеличение балансовой стоимости основных средств.

Освобождается от налогообложения ввоз на таможенную территорию России:

- товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия);

- жизненно необходимых медицинских товаров, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

- материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и (или) лечения инфекционных заболеваний (по перечню, утверждаемому Правительством России);

- художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным российским законодательством к особо ценным объектам культурного и национального наследия;

- всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организациями в целях международных некоммерческих обменов;

- товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся террито-

рией иностранного государства, с правом землепользования на основании международного договора;

– технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставный (складочный) капиталы организаций, и др.

4. Налоговые ставки по НДС, их состав и характеристика

К основным налоговым ставкам по НДС относятся: пониженная 0 %, пониженная 10 %, стандартная 18 %.

Налогообложение по *ставке 0%* проводится при реализации:

- товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта;
- товаров, помещенных под таможенный режим свободной таможенной зоны;
- транспортных услуг (включая погрузку, сопровождение, перегрузку и разгрузку) по экспорту товаров, ввозу товаров, не облагаемых налогом, и товаров, помещенных под таможенный режим международного таможенного транзита и международных пассажирских перевозок;
- работ (услуг), выполняемых непосредственно в космическом пространстве, а также связанных с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг) для этой области;
- драгоценных металлов, продаваемых налогоплательщиками (осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы), Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Федерации, Банку России, другим банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального использования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей) при наличии соответствующих международных договоров;
- припасов, вывезенных с территории России в таможенном режиме перемещения припасов.

Право на применение ставки НДС 0% необходимо обосновать, для чего в налоговые органы представляются следующие документы:

- контракт, заключенный налогоплательщиком (копия контракта) с иностранным лицом (организацией) на поставку товара за пределы таможенной территории России;

- выписка из банка, подтверждающая фактическое поступление выручки от реализации указанного товара на счет налогоплательщика, или иные документы, подтверждающие реализацию товаров (работ, услуг);

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа;

- копии транспортных, товаросопроводительных или иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы России.

Налогообложение по *ставке 10%* проводится при реализации:

- продовольственных товаров по перечню, утвержденному Правительством России (скота и птицы, мяса, молокопродуктов, яйцопродуктов, масла растительного, соли, зерна, хлеба, крупы, муки, рыбы, овощей и др.);

- товаров для детей (трикотажных, швейных изделий, обуви (за исключением спортивной), детских колясок, школьных принадлежностей и т.д. – по перечню, утвержденному Правительством России);

- периодических (не реже одного раза в год) печатных изданий, за исключением изданий рекламного или эротического характера. К периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся издания, в которых реклама превышает 40% объема одного номера;

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства (лекарственных средств, изделий медицинского назначения – по перечню, утвержденному Правительством России).

Налогообложение по *ставке 18%* проводится при реализации иных товаров (работ, услуг).

Расчетные ставки налогообложения по НДС применяют в случаях:

- получения аванса под поставку товаров (работ, услуг);

- удержания налога, будучи налоговым агентом (налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории России товары (работы, услуги) у иностранных лиц). Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога вне зависимости от того, исполняют ли они обязанности налогоплательщика, связанные с исчислением и уплатой налога (п. 2 ст. 161 НК РФ);

- продажи имущества, в первоначальную стоимость которого был включен НДС;

- реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки по перечню, утвержденному Правительством России.

Во всех перечисленных случаях налоговая ставка определяется как процентное отношение налоговой ставки к налоговой базе, принятой за 100 и увеличенной на соответствующий размер налоговой ставки (п. 4 ст. 164 НК РФ). Соответственно: $18\% : 118\% \times 100\% = 15,25\%$; $10\% : 110\% \times 100\% = 9,09\%$.

5. Порядок определения налоговой базы

В случае применения налогоплательщиком при реализации товаров (работ, услуг) разных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

1. При продаже товаров (работ, услуг) налоговая база определяется как их стоимость, исчисленная по рыночным ценам с учетом акцизов (для подакцизных товаров) без включения в них налога.

2. При реализации товаров (работ, услуг) по бартерным операциям, безвозмездной передаче товаров (работ, услуг), оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как отпускная цена, указанная сторонами сделки в договоре (п. 2 ст. 154 НК РФ).

3. При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная с учетом всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение (п. 2 ст. 159 НК РФ).

4. При осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основании договоров поручения, комиссии, агентских договоров налоговая база определяется как сумма дохода, полученная налогоплательщиком в виде вознаграждений (любых иных доходов) при исполнении любого из указанных договоров. Однако на операции по реализации услуг, оказываемых на основании договоров поручения, комиссии или агентских договоров и связанных с реализацией товаров (работ, услуг), освобождаемых от обложения НДС, не распространяется освобождение от налогообложения за исключением посреднических услуг по реализации товаров (работ, услуг), (п. 2 ст. 156 НК РФ).

5. Если налоговую базу определяет налоговый агент, то налоговой базой признается сумма дохода, выплачиваемого налоговым агентом. При предоставлении на территории России органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов Федерации и муниципального имущества налоговая база определяется

как сумма арендной платы. В этом случае налоговыми агентами признаются арендаторы этого имущества. Указанные лица обязаны исчислить, удержать из доходов, уплачиваемых арендодателю, и уплатить в бюджет соответствующую сумму налога (п. 3 ст. 161 НК РФ).

В ст.ст. 154–162 НК РФ закреплён порядок определения налоговой базы по некоторым операциям или товарам.

Налоговые вычеты. К налоговым вычетам относятся суммы, на которые может быть уменьшен размер НДС, подлежащий уплате в бюджет. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС на установленные законом налоговые вычеты.

Вычетам подлежат суммы налога:

- предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), а также имущественных прав на территории России либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию, приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи (п. 2 ст. 171 НК РФ);

- уплаченные покупателями – налоговыми агентами (п. 3 ст. 171 НК РФ). При этом налоговый агент, прежде чем принять к вычету указанные суммы, должен уплатить их в бюджет. Право на вычеты сумм налога, которые были удержаны налоговыми агентами из сумм продавца и перечислены в бюджет, распространяется только на плательщиков НДС, состоящих на учете в налоговых органах и осуществляющих операции, облагаемые НДС;

- предъявленные продавцами налогоплательщику – иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах России, при приобретении указанным налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 4. ст. 171 НК РФ);

- предъявленные покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров в случае их возврата (в том числе в течение действия гарантийного срока) продавцу или отказа от них. Вычетам подлежат также суммы налога, уплаченные при выполнении работ (оказании услуг), в случае отказа от них (п. 5 ст. 171 НК РФ);

- исчисленные продавцами и уплаченные ими в бюджет с сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), реализуемых на территории России, в случае изменения условий либо расторжения соответствующего договора и возврата соответствующих сумм авансовых платежей (п. 5 ст. 171 НК РФ);

– предъявленные налогоплательщику подрядными организациями (заказчиками-застройщиками) при проведении ими капитального строительства, сборке (монтаже) основных средств, суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам (работам, услугам), приобретенным им для выполнения строительно-монтажных работ, и суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении им объектов незавершенного капитального строительства (п. 6 ст. 171 НК РФ);

– исчисленные налогоплательщиками при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, связанных с имуществом, предназначенным для осуществления операций, облагаемых налогом, стоимость которого подлежит включению в расходы, в том числе через амортизационные отчисления, при исчислении налога на прибыль организаций (п. 6 ст. 171 НК РФ);

– уплаченные по расходам на командировки (расходы по проезду к месту служебной командировки и обратно, включая расходы на пользование в поездах постельными принадлежностями, расходы на наем жилого помещения), а также и представительским расходам, принимаемым к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (п. 7 ст. 171 НК РФ);

– исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) (п. 8 ст. 171 НК РФ);

– предъявленные продавцом покупателю в результате частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

Полный перечень налоговых вычетов представлен в ст. 171 НК РФ.

В некоторых случаях сумма НДС по приобретенным товарам (работам, услугам) не подлежит вычету из бюджета, а относится на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг). К таким случаям относятся: реализация товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС; получение освобождения от уплаты НДС; применение упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

В некоторых случаях, предусмотренных НК РФ, ранее возмещенные из бюджета суммы НДС подлежат восстановлению и уплате в бюджет с последующим их отнесением на затраты по производству и реализации товаров (работ, услуг). При переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы (гл. 262 и гл. 263 НК РФ) суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам и имуществен-

ным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

При осуществлении налогоплательщиком облагаемых и освобожденных от налогообложения операций суммы налога:

а) учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг), имущественных прав – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, не облагаемых НДС;

б) принимаются к вычету – по товарам (работам, услугам), в том числе основным средствам и нематериальным активам, имущественным правам, используемым для осуществления операций, облагаемых НДС.

Указанные суммы НДС принимаются к вычету из бюджета или учитываются в стоимости товаров (работ, услуг) согласно пропорции, определяемой исходя из стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), операции по которым не подлежат обложению по НДС, в общей стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) (п. 4 ст. 170 НК РФ).

Порядок применения налоговых вычетов. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также на основании документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на таможенную территорию России, и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм удержанного налоговыми агентами налога.

Счет-фактура, составленная и выставленная с нарушением установленного порядка, не может служить основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. В счете-фактуре должны быть указаны: порядковый номер и дата выписки счета-фактуры; наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя; номер платежно-расчетного документа – в случае получения авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг); наименования поставляемых товаров (работ, услуг); количество поставляемых товаров (работ, услуг); цена за единицу товара, без учета налога; стоимость товаров (работ, услуг) без налога; налоговая ставка; сумма налога, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг); стоимость товаров (работ, услуг) с учетом суммы налога; страна происхождения товара (работы, услуги).

В счете-фактуре, выставляемом при получении оплаты, частичной оплате в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), должны присутствовать следующие данные: порядковый

номер и дата выписки счета-фактуры; наименование, адрес и идентификационные номера налогоплательщика и покупателя; номер платежно-расчетного документа; наименование поставляемых товаров (работ, услуг); сумма оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг); налоговая ставка; сумма, предъявляемая покупателю товаров (работ, услуг), определяемая в соответствии с применяемыми ставками.

Счет-фактуру подписывают руководитель и главный бухгалтер организации либо иные уполномоченные на то лица.

Вычетам подлежат только суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории России либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию нашей страны, после принятия на учет указанных товаров (работ, услуг), имущественных прав при наличии соответствующих первичных документов.

Вычет сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию России основных средств, оборудования и (или) нематериальных активов, проводится в полном объеме после принятия на учет данных объектов (п. 1 ст. 172 НК РФ). Таким образом, вычет НДС по приобретенным основным средствам осуществляется только после того, как данный объект основных средств будет принят на учет. Это же правило распространяется и на оборудование к установке. Вычет сумм налога по «авансам полученным» осуществляется с даты отгрузки соответствующих товаров (работ, услуг) (п. 5 ст. 172 НК РФ). Таким образом, вычету подлежит сумма НДС, ранее уплаченная в бюджет по «авансам полученным», только после отгрузки товаров.

В случае возврата товаров (работ, услуг) или отказа от них вычеты сумм налога проводятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций, но не позднее одного года с момента возврата или отказа (п. 4 ст. 172 НК РФ). При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления вычет сумм налога проводится по мере уплаты его в бюджет (п. 5 ст. 172 НК РФ). Однако исчислять НДС со стоимости таких работ необходимо в конце каждого налогового периода. В связи с этим вычесть такой налог можно только в следующем налоговом периоде.

Моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат: день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), переда-

чи имущественных прав (п. 1 ст. 167 НК РФ). Если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на него, такая передача приравнивается к отгрузке.

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода (п. 10 ст. 167 НК РФ). Это позволяет налогоплательщикам уплачивать НДС по частям за каждый налоговый период, в течение которого выполняются строительно-монтажные работы, вплоть до ввода объекта в эксплуатацию. Моментом определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд служит день совершения такой передачи (п. 11 ст. 167 НК РФ).

Организация ежегодно должна проводить учетную политику для целей налогообложения по НДС. Данная учетная политика обязательна для всех обособленных подразделений организации. Учетная политика для целей налогообложения по НДС применяется с 1 января года, следующего за годом ее утверждения приказом или распоряжением руководителя организации (п. 12 ст. 167 НК РФ).

6. Порядок начисления и сроки уплаты НДС

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов и увеличенная на сумму восстановленного налога. Если полученная сумма в каком-либо налоговом периоде меньше нуля, то она подлежит возмещению налогоплательщику либо зачету по другим налогам, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет со дня окончания соответствующего налогового периода¹. Сумма налога, подлежащая уплате при ввозе товаров на таможенную территорию России, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 3 ст. 173 НК РФ). При реализации товаров (работ, услуг) налоговыми агентами эта сумма исчисляется и уплачивается в полном объеме (п. 4 ст. 173 НК РФ).

Подлежащая уплате в бюджет сумма налога, при условии выставления покупателю соответствующего счета-фактуры, исчисляется:

¹ В соответствии со ст. 55 НК РФ под налоговым периодом подразумевается период, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате в бюджет. По НДС налоговым периодом является квартал.

– лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налога;

– налогоплательщиками, операции по реализации товаров (работ, услуг) операции по реализации которых не подлежат налогообложению.

Иными словами, если организация или индивидуальный предприниматель, не являясь плательщиком НДС в связи с освобождением либо с осуществлением необлагаемых операций, выставил покупателю счет-фактуру с НДС, последний обязан уплатить эту сумму в бюджет.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) уплачивают налог по месту своего нахождения (п. 3 ст. 174 НК РФ). При ввозе товаров на таможенную территорию России сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется в соответствии с таможенным законодательством.

Сумма налога в отношении операций, связанных с реализацией (передача, выполнение, обеспечение собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории России, уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговом органе (п. 2 ст. 174 НК РФ).

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета налоговую декларацию не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. НДС по итогам налогового периода следует уплатить в бюджет равными долями в течение трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Срок уплаты – не позднее 25-го числа каждого месяца.

Тема 5. АКЦИЗЫ

Вопросы

1. *Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль.*
2. *Плательщики акцизов, объекты обложения.*
3. *Виды налоговых ставок на подакцизные товары, их состав и характеристика.*
4. *Порядок исчисления и уплаты акцизов.*

1. Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль

Акцизы – одна из форм косвенного налогообложения. Впервые введены в России в 1992 г. в качестве надбавки к цене товаров и уплачиваемые покупателями. Акцизами не облагаются товары первой необходимости.

Акцизы в России устанавливаются:

- на высокорентабельную продукцию и товары (алкогольную продукцию, табачные изделия, нефтепродукты) в целях изъятия в федеральный бюджет сверхприбыли, полученной от их производства, и создания примерно одинаковых экономических условий хозяйственной деятельности для всех предприятий;
- на социально вредные товары, наносящие урон здоровью человека, в целях ограничения их потребления (алкогольная и табачная продукция).

Акцизы устанавливаются также на импортные товары для защиты национального потребительского рынка. Это происходит в рамках реализации регулирующей функции налогов.

Отличие акциза от НДС:

- объектом обложения акцизами является оборот по реализации ограниченного перечня товаров, в то время как НДС облагается стоимость не только товаров, но и работ и услуг;
- НДС возникает на всех стадиях производства и обращения товаров, акцизы же взимаются только в сфере производства (исключением являются акцизы по товарам, ввозимым на территорию России, поскольку плательщиками акцизов в данном случае выступают организации, закупившие подакцизные товары, в том числе для дальнейшей перепродажи).

2. Плательщики акцизов, объекты обложения

Порядок исчисления и уплаты акцизов установлен гл. 22 НК РФ. Плательщики акцизов показаны на схеме (рис. 3).

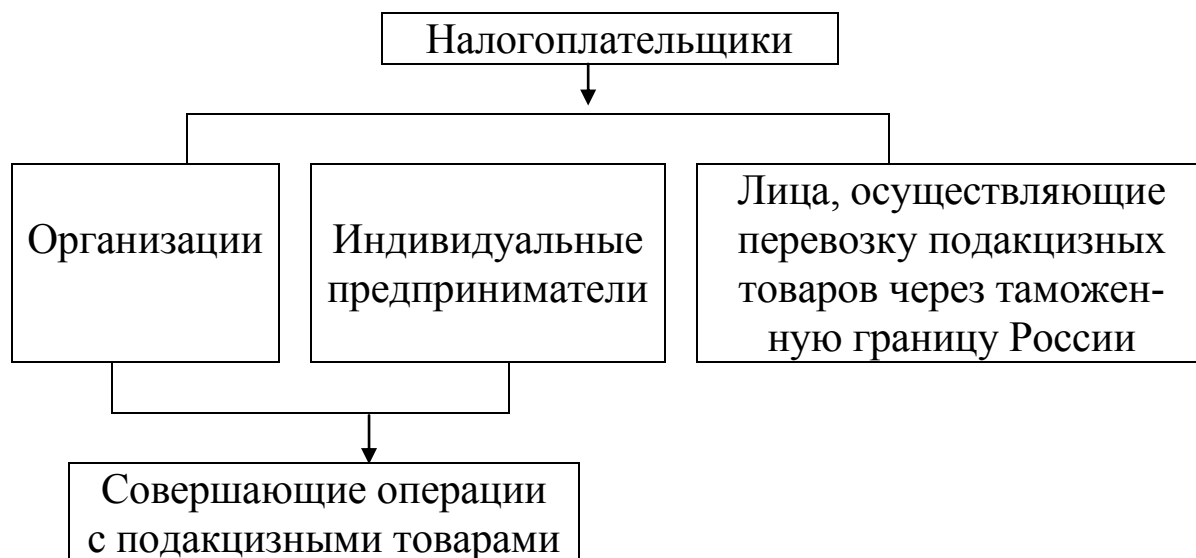


Рис. 3. Плательщики акцизов

В настоящее время подакцизными признаются: спирт этиловый из всех видов сырья; спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%; алкогольная продукция (в том числе спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, пиво и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5% (кроме кваса, кисломолочной продукции и иной продукции, утвержденной перечнем Правительства России); табачная продукция; автомобили легковые; мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с); бензин автомобильный; дизельное топливо; моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей; прямогонный бензин¹; топливо печное бытовое; бензол, параксиллол, ортоксиллол; авиационный керосин; природный газ.

Вместе с тем налоговое законодательство России выводит из состава подакцизных товаров некоторые виды спиртосодержащей продукции, в частности:

– лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства – при условии, что они прошли государственную регистрацию

¹ Прямогонным бензином считаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, за исключением автомобильного бензина и продукции нефтехимии. Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров должно способствовать решению проблемы его использования в целях нелегального производства подакцизных нефтепродуктов. Поскольку технология производства автомобильного бензина позволяет получать его не только путем переработки нефтепродуктов на нефтеперерабатывающем заводе, но и путем смешения прямогонного бензина с необходимыми химическими присадками, объемы полученного бензина выводились из-под налогообложения, так как прямогонный бензин не облагался акцизами. Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров означает, что налогоплательщики обязаны представлять в налоговый орган декларации по акцизам с указанием полученных объемов в натуральном выражении.

в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесены в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения;

- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, которые разработаны для применения в животноводстве и разлиты в емкости не более 100 мл;

- парфюмерно-косметическая продукция, прошедшая государственную регистрацию в уполномоченных федеральных органах исполнительной власти и разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей спирта до 80% включительно, с объемной долей спирта до 90% включительно при наличии пульвизатора;

- отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке и использованию для технических целей. Данные отходы должны соответствовать нормативной документации и быть внесены в Государственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции.

Объекты налогообложения. Акцизами облагается реализация (передача) на территории России произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в случаях:

- непосредственной продажи произведенных подакцизных товаров в том числе реализации предметов залога и их передачи по соглашению о предоставлении отступного или новации;

- передачи произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

- передачи права собственности на произведенные подакцизные товары на безвозмездной основе, а также при натуральной оплате труда;

- передачи произведенных подакцизных товаров в структуре организации: для дальнейшего производства неподакцизных товаров; для использования на собственные нужды.

В ряде случаев акцизами облагается реализация подакцизных товаров несобственного производства (за исключением нефтепродуктов), а именно:

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

- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Таможенного союза;
- операции с денатурированным этиловым спиртом или прямогонным бензином при наличии соответствующего свидетельства.

К операциям, освобождаемым от налогообложения, отнесены:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации другому структурному подразделению той же организации, не являющемуся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров (например, передача из одного цеха организации в другой спирта для производства вина);
- первичная реализация (передача) конфискованных подакцизных товаров и (или) бесхозных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо на уничтожение;
- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта.

Данные товары освобождаются от акциза только при соблюдении следующих условий: если экспорт осуществляется непосредственно плательщиками акцизов или иными лицами на основании договоров комиссии, поручения либо агентского договора, заключенного с плательщиком акцизов; если в налоговый орган представлено поручительство банка или банковская гарантия. Налоговое поручительство должно представляться не позднее установленного срока для уплаты акцизов и предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и пени, если налогоплательщик не представил документы, подтверждающие факт экспорта. При отсутствии надлежащих документов налогоплательщик обязан уплатить сумму акцизов. После представления документов, подтверждающих факт их экспорта, уплаченная сумма возвращается.

Перечисленные операции не подлежат налогообложению, если организация ведет отдельный учет операций по приобретению и реализации (передаче) указанных товаров.

3. Виды налоговых ставок на подакцизные товары, их состав и характеристика

Налоговая база по подакцизным товарам определяется в зависимости от установленных ставок. Виды налоговых ставок приведены на (рис. 4).

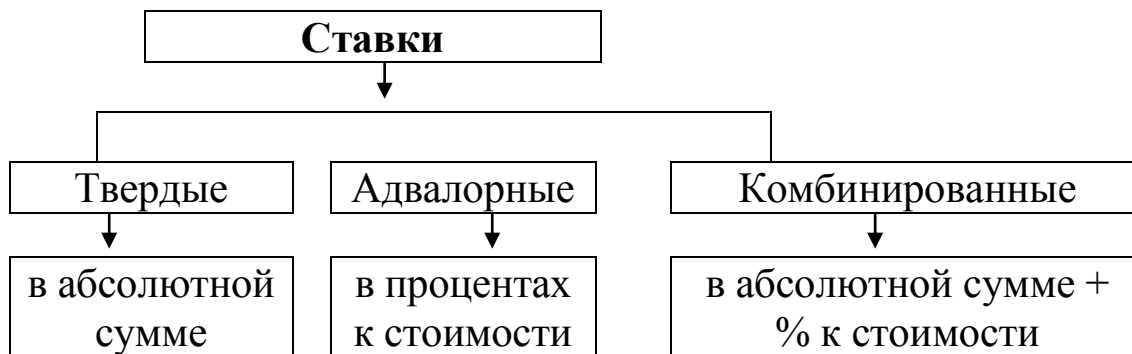


Рис. 4. Виды налоговых ставок на подакцизные товары

В настоящее время применяются в основном твердые ставки. Исключение составляет комбинированная ставка, установленная для сигарет, и адвалорная для реализации природного газа.

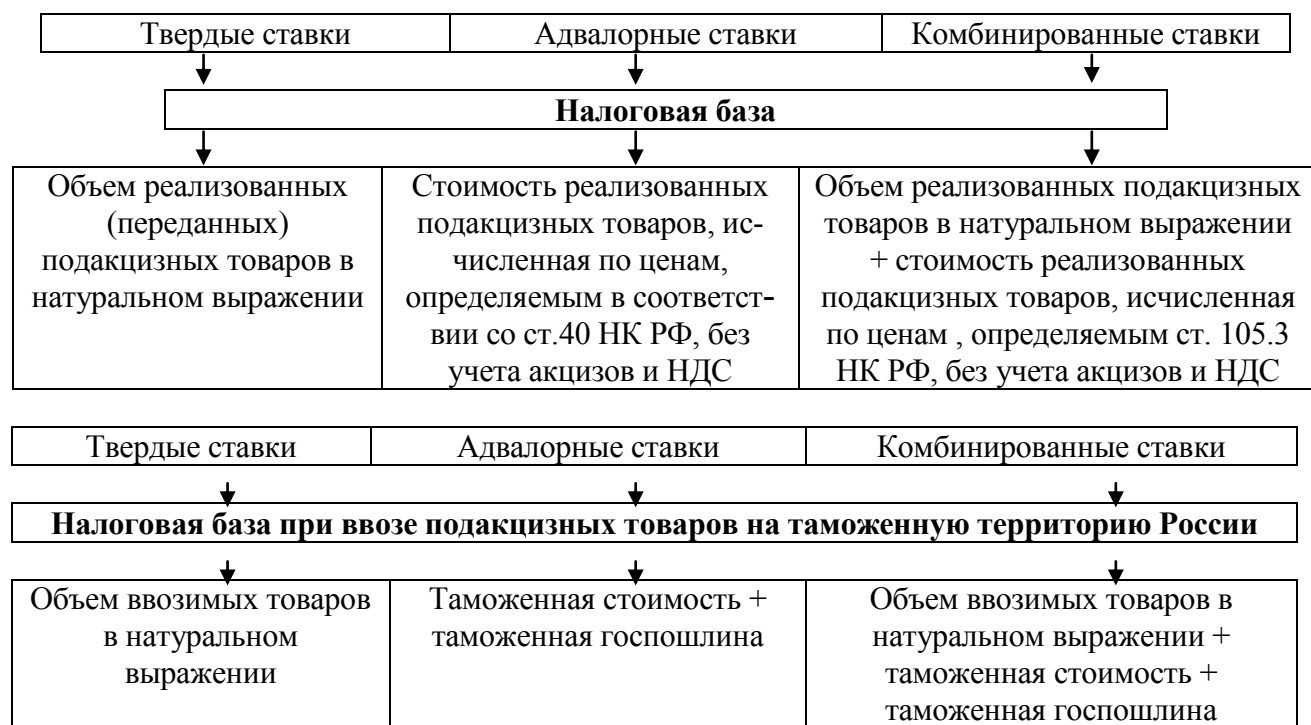
Перечень подакцизных товаров и налоговых ставок в 2016 г. приведены ниже.

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
1	2
Спирт этиловый из всех видов сырья (в том числе спирт-сырец из всех видов сырья)	102 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта
Спиртосодержащая парфюмерно-косметическая продукция в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Спиртосодержащая продукция бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке	0 руб. 00 коп. за 1 л безводного этилового спирта, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта свыше 9% (за исключением пива, вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков)	500 руб. 00 коп. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Алкогольная продукция с объемной долей этилового спирта до 9% включительно (за исключением пива, вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков)	400 руб. 00 коп. за 1 л безводного спирта этилового, содержащегося в подакцизных товарах
Вина, фруктовые вина (за исключением шампанских, игристых, газированных, шипучих), винные напитки, изготовленные без добавления этилового спирта)	9 руб. 00 коп. за 1 л
Игристые вина (шампанские)	26 руб. 00 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового до 0,5% включительно	0 руб. 00 коп. за 1 л
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 0,5 и до 8,6% включительно)	20 руб. 00 коп. за 1 л

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
1	2
Пиво с нормативным (стандартизированным) содержанием объемной доли спирта этилового свыше 8,6%)	37 руб. 00 коп. за 1 л
Табак трубочный, курительный, жевательный, сосательный, нюхательный, кальянный (за исключением табака, используемого в качестве сырья для производства табачной продукции)	2000 руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	141 руб. 00 коп. за 1 шт.
Сигариллы (сигариты), биди, кретек	2112 руб. 00 коп. за 1000 шт.
Сигареты с фильтром	150 руб. 00 коп. за 1000 шт. + 6% расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 177 руб. 00 коп. за 1000 шт.
Сигареты, папиросы	1250 руб. 00 коп. за 1000 шт. + 12 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1680 руб. 00 коп. за 1000 шт.
Автомобили легковые с мощностью двигателя до 67,5 кВт (90 л.с.) включительно	0 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобили легковые с мощностью двигателя свыше 67,5 кВт (90 л.с.) и до 112,5 кВт (150 л.с.) включительно	41 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.)	402 руб. 00 коп. за 0,75 кВт (1 л.с.)
Автомобильный бензин: Класса 3; 4; 5	7530 руб. 00 коп. за 1 т
Автомобильный бензин не соответствующий классу 3, классу 4 или классу 5	7530 руб. 00 коп. за 1 т
Дизельное топливо	4150 руб. 00 коп. за 1т
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	6000 руб. 00 коп. за 1т
Прямогонный бензин	10500 руб. 00 коп. за 1 т
Авиационный керосин	3000 руб. 00 коп. за 1 т
Бензол, параксиллол, ортоксиллол	3000 руб. 00 коп. за 1 т

Налогоплательщики – изготовители сигарет (папирос) обязаны подать в налоговый орган по месту своего учета либо в таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров уведомление о максимальных розничных ценах по каждой марке (наименованию) сигарет (папирос) не позднее 10 дней до начала календарного месяца, в котором эти цены будут применяться. Форма уведомления устанавливается Минфином России.

Налоговая база по подакцизным товаром



4. Порядок исчисления и уплаты акцизов

Налоговым периодом по акцизам признается календарный месяц.

Сумма акциза по каждому виду подакцизных товаров исчисляется как произведение налоговой базы и соответствующей налоговой ставки. Таким образом, сумма акциза рассчитывается по следующим формулам.

1. По товарам, на которые установлены твердые ставки: $C = O \times A$, где C – сумма акциза; O – объем реализованной продукции в натуральном выражении; A – ставка акциза.

2. По товарам, на которые установлены адвалорные ставки: $C = C_m \times A : 100\%$, где C_m – стоимость реализованной продукции; A – ставка акциза (процент от стоимости).

3. По товарам, на которые установлены комбинированные ставки: $C = O_c \times A_c + O_a \times A_a : 100\%$, где C – сумма акциза; O_c – объем реализованной продукции в натуральном выражении; A_c – твердая ставка акциза (в рублях и копейках) за единицу измерения товара; O_a – стоимость реализованной продукции; A_a – адвалорная ставка (процент от стоимости).

Сложный расчет суммы акциза, под уплате в бюджет, согласно которому налогоплательщик сначала исчисляет сумму по комбинированной ставке, затем соотносит ее с отпускной ценой, а если полученный результат, ниже 20% отпускной цены, – пересчитывает. При такой системе спрогнозировать налоговые поступления достаточно трудно.

Общая сумма акциза устанавливается по итогам налогового периода как величина, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных по каждому виду подакцизных товаров. Если налогоплательщик не ведет отдельный учет операций по реализации подакцизных товаров, облагаемых по разным ставкам, то сумма акциза определяется по максимальной ставке по отношению к единой налоговой базе, определенной по всем облагаемым акцизами операциям.

Сумма налога, вносимая в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как начисленные суммы акциза по облагаемым операциям, уменьшенные на налоговые вычеты, согласно следующим формулам.

1. По подакцизным товарам, на которые установлены твердые ставки: $C = O \times A - НВ$, где НВ – налоговые вычеты.

2. По подакцизным товарам, на которые установлены комбинированные ставки: $C = O_c \times A_c + O_a \times A_a : 100\% - НВ$.

Вычетам подлежат суммы акциза:

– предъявленные продавцом и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других подакцизных товаров, либо при ввозе подакцизных товаров;

– уплаченные собственниками давальческого сырья при его приобретении либо при его производстве;

– уплаченные налогоплательщиком в случае возврата покупателем подакцизных товаров или отказа от них;

– исчисленные налогоплательщиком с сумм авансовых и иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров.

Если сумма исчисленного налога за налоговый период меньше суммы налоговых вычетов, то сумма акциза не уплачивается.

Сумма превышения налоговых вычетов, превышающая сумму акциза, подлежит зачету в счет текущих или предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу.

Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров

Операции, осуществляемые с подакцизными товарами	Дата реализации (передачи) или получения подакцизных товаров
Реализация всех видов подакцизных товаров	День отгрузки

Операции, осуществляемые с подакцизными товарами	Дата реализации (передачи) или получения подакцизных товаров
Передача на территории России лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов)	Дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров
Получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции	Дата получения (оприходования) денатурированного этилового спирта

Не менее важным является срок уплаты акцизов. Акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров. Исключение составляет прямогонный бензин, по которому акциз уплачивается по месту нахождения налогоплательщика.

Срок уплаты акциза в зависимости от вида подакцизных товаров

Виды подакцизных товаров	Срок уплаты налога
Все подакцизные товары, кроме указанных ниже	Равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.
По прямогонному бензину и денатурированному этиловому спирту при наличии у (лица) организации свидетельства на право совершения таких операций	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
По подакцизным товарам, ввозимым на таможенную территорию России	Срок уплаты устанавливается с учетом положений Таможенного законодательства таможенного союза и законодательства России

Сроки представления налоговых деклараций

Категория налогоплательщиков	Срок представления декларации
Все налогоплательщики за исключением, перечисленных ниже	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом
Налогоплательщики, имеющие свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с денатурированным этиловым спиртом	Не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за отчетным

Тема 6. НАЛОГ НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Вопросы:

1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц.
2. Налогоплательщики НДФЛ. Объекты налогообложения.
3. Виды налоговых ставок.
4. Порядок определения налоговой базы.
5. Льготы по подоходному налогу.
6. Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц.

1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) занимает центральное место в системе взимаемых с них налогов. Это прямой федеральный налог с дифференцированными пропорциональными ставками в зависимости от вида дохода. В настоящий момент порядок расчета, взимания и уплаты такого налога регламентируется гл. 23 НК РФ. НДФЛ является «личным» налогом, т.е. объектом обложения признается не усредненный доход, а доход полученный налогоплательщиком в конкретном налоговом периоде.

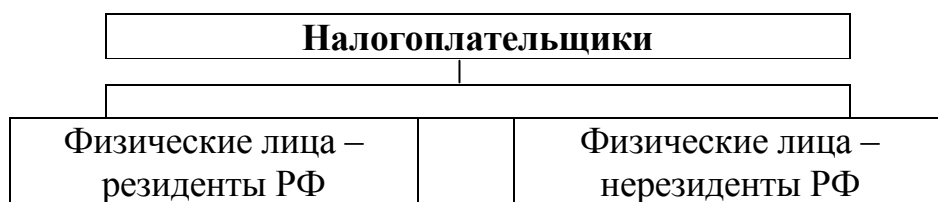
До 1 января 2002 г. шкала подоходного налогообложения в России была представлена сложной прогрессией, предполагающей деление дохода на части и его обложение по разным налоговым ставкам.

Налог на доходы физических лиц – это прямой, регулирующий налог, имеющий большое значение для формирования доходной части бюджетов разных уровней. Доля налога в доходах консолидированного бюджета России занимает третье место после налога на прибыль и налога на добавленную стоимость, составляя менее 10%.

Налогообложение доходов физических лиц в большинстве развитых стран осуществляется с использованием прогрессивных налоговых ставок, что в наибольшей степени способствует реализации принципа равенства и справедливости налогообложения.

2. Плательщики НДФЛ. Объекты налогообложения

Налогоплательщиков НДФЛ можно классифицировать следующим образом:



Резидентами признаются физические лица, находящиеся на территории России не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками: от источников в России или за ее пределами – для физических лиц, являющимися резидентами России; от источников в России – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами нашей страны. Таким образом, резиденты платят налог независимо от того, где они получили доход – в России или за ее пределами. Нерезиденты же должны платить налог только в том случае, если они получили доход от источников, расположенных в России. Объектом налогообложения признается совокупный доход, полученный налогоплательщиком в течение налогового периода.

Ниже приведен перечень доходов от источников в России и за ее пределами.

Доходы от источников в России	Доходы от источников за пределами России
Дивиденды и проценты, полученные от российских организаций, индивидуальных предпринимателей и иностранных организаций в связи с деятельностью их официальных представительств в России	Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, не имеющей представительства в России
Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской, иностранной организации	Страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, не имеющей представительства в России
Доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав	Доходы от использования за пределами РФ авторских и иных смежных прав
Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в России	Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ
Доходы от реализации: - имущества, находящегося в России и принадлежащего физическому лицу; - акций и иных ценных бумаг в России; - долей участия в уставном капитале организаций в России	Доходы от реализации: - имущества, находящегося за пределами России; - акций и иных ценных бумаг за пределами РФ; - иного имущества, находящегося за пределами России
Вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действий в России	Вознаграждения за выполнение трудовых и иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действий за пределами России
Пособия, пенсии, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством	Пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств
Доходы, полученные от использования любых транспортных средств	Доходы, полученные от использования любых транспортных средств (за исключением таковых на территории России)
Иные доходы, полученные налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в России	Иные доходы, полученные налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами России

Не подлежат налогообложению:

- государственные выплаты пособия (по законодательству), кроме пособий по временной нетрудоспособности;

- пенсии по государственному пенсионному обеспечению и трудовые пенсии (по законодательству);

- все виды компенсаций (по законодательству), связанные с бесплатным предоставлением жилых помещений, коммунальных услуг, оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, увольнением работников (кроме компенсации за неиспользованный отпуск);

- получаемые алименты;

- гранты, предоставленные организациями по перечню, утвержденному Правительства Российской Федерации:

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой малоимущим и в связи с чрезвычайными обстоятельствами;

- суммы компенсации стоимости путевок (за исключением туристических), выплачиваемые за счет средств работодателей, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль, работникам, членам их семей (для детей до 16 лет);

- суммы, уплаченные работодателями за счет средств, оставшихся в их распоряжении после уплаты налога на прибыль, за лечение работников, их супругов, родителей, детей – при наличии лицензии и документов об оплате;

- стипендии учащихся, студентов, аспирантов и т.д.;

- доходы налогоплательщиков, членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые от продажи продукции, выращенной в личных подсобных хозяйствах, находящихся на территории России;

- доходы, получаемые от сбора и сдачи лекарственных растений и т.д.;

- доходы, получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера;

- доходы в денежной и натуральной формах, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения (кроме недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев).

Полный перечень доходов, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), представлен в ст. 217 НК РФ.

3. Виды налоговых ставок

Ставка налога обусловлена видом дохода, полученного налогоплательщиком, а также и категорией налогоплательщика НК РФ предусмотрены пять налоговых ставок (см. ниже).

Виды доходов физических лиц	Налоговые ставки в соответствии со ст. 244 НК РФ
1. Стоимость полученных выигрышей или призов – в части превышения 4000 руб. 2. Процентный доход по вкладу в банке – в части превышения ставки рефинансирования Банка России, увеличенной на 5%. 3. Доход от экономии на процентах за пользование заемными средствами – в случае превышения 2/3 ставки рефинансирования Банка России	35%
Доходы нерезидентов, полученные на территории России	30%
Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученных дивидендов от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ	15%
Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученных дивидендов до 2015 г. Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.	9%
Все остальные виды доходов физических лиц	13%

4. Порядок определение налоговой базы

В соответствии со ст. 210 НК РФ при определении налоговой базы НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, то это не уменьшает налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены разные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены налоговые ставки 30 %, 35 %, 9 %, налоговая база определяется как денежное выраже-

ние таких доходов, подлежащих налогообложению. Налоговые вычеты к этим доходам не применяются.

К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности относятся:

- оплата (полная или частичная) за налогоплательщика организациями или индивидуальным предпринимателем товаров (работ, услуг) или имущественных прав (например, коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в интересах налогоплательщика). Однако удержать налог организация сможет только тогда, когда будет выплачивать работнику заработную плату;

- полученные налогоплательщиком товары (работы, услуги) на безвозмездной основе или частичной оплатой;

- оплата труда в натуральной форме.

Датой получения дохода в виде заработной платы считается последний день месяца, за который она начислена. Размер этого дохода равен начисленной сумме. Но поскольку заработная плата выдается не деньгами, а товарами, стоимость продукции в целях налогообложения должна быть рассчитана по рыночным ценам.

Доходами налогоплательщика, полученными в виде материальной выгоды, являются:

1. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей. Физическое лицо получает материальную выгоду за пользование заемными средствами только в том случае, если проценты по таким кредитам меньше $\frac{2}{3}$ ставки рефинансирования Центральным Банком России, которая действовала в момент подписания договора займа. В случае получения займа в валюте материальная выгода образуется, если процент, под который выдан кредит, меньше 9. Налог с материальной выгоды в виде экономии на процентах должен рассчитывать и уплачивать сам работник. Для этого в конце года ему нужно составить декларацию и сдать ее в налоговый орган.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг), в соответствии с гражданско-правовым договором, у взаимозависимых лиц. Материальная выгода образуется также в случае продажи зависимому лицу товаров (работ, услуг) по ценам ниже рыночных. С разницы между рыночной и продажной ценой налоговый агент должен удержать НДФЛ. Если покупателем является физическое лицо – резидент, налогообложение проводится по ставке 13%, если нерезидент – по ставке 30%.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг. Если физическое лицо приобрело такие бумаги по ценам ниже рыночных, то оно тоже получило доход в виде материальной выгоды. Датой получения такого дохода является день, когда бумаги были куплены. В соответствии со ст. 212 НК РФ налоговая база рассчитывается как разница между рыночной ценой ценных бумаг (с учетом предельной границы ее колебания) и ценой ценных бумаг, по которой их купил налогоплательщик. Если физическое лицо получило ценные бумаги бесплатно, то материальная выгода равна их рыночной стоимости. Если ценные бумаги приобретает физическое лицо – резидент России, то налог с материальной выгоды удерживается по ставке 13%, если покупатель – нерезидент, применяется ставка 30%.

Удерживать налог из доходов физического лица нужно в момент покупки им ценных бумаг. Если удержать налог невозможно, то сведения о задолженности физического лица передаются в налоговую инспекцию.

Особенности расчета налога с доходов, выданных нерезидентам. Нерезидентами могут быть как граждане России, так и иностранцы. Российский гражданин выступает нерезидентом, если, например, он выехал за границу в служебную командировку, на отдых или лечение и пробыл там более 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Или он выехал на постоянное место жительства за границу до того, как истекли 183 дня его пребывания в России в течение 12 следующих подряд месяцев.

Период пребывания иностранного гражданина на территории России определяется по отметкам пропускного контроля в его загранпаспорте. Если иностранные граждане на 1 января уже трудятся в организации и предполагается, что в течение года они проработают более 183 дней, то их можно считать резидентами уже с начала года.

Бывают ситуации, когда лицо теряет статус налогового резидента. В этом случае налог с его дохода нужно пересчитать по ставке 30%.

На практике чаще всего возникает обратная ситуация: иностранные граждане, работающие в организации, со временем приобретают статус налоговых резидентов, поэтому налог с их доходов нужно пересчитывать по ставке 13%. Излишне удержанная сумма должна быть выплачена работникам. Необходимо пересчитать и налогооблагаемый доход работников, поскольку, став резидентами, они получили право на стандартные налоговые вычеты.

5. Льготы по подоходному налогу

Налоговые вычеты – это суммы, на которые может быть уменьшен доход физического лица при расчете НДФЛ. Согласно НК РФ предусмотрены следующие пять видов вычетов.

Виды налоговых вычетов	Размер налогового вычета	Орган (организация), предоставляющий налоговый вычет
1. Стандартные (ст. 218 НК РФ)	3000 руб., 500 руб., 1400 руб., 3000 руб., 6000 руб., 12000 руб.	В отношении доходов индивидуальных предпринимателей – налоговый орган. В отношении доходов работников – работодатель
2. Социальные (ст. 219 НК РФ): - на благотворительность	фактические затраты, но не более 25% заявленных доходов в год	Налоговый орган (по заявлению налогоплательщика) или работодатель
- на обучение	фактические затраты, но не более 120 тыс. руб. в год – на свое обучение и 50 тыс. руб. – на обучение своих детей	
- на лечение	фактические затраты, но не более 120 тыс. руб. в год – на лечение свое и своих родственников	
- на пенсионные взносы в пользу супруга (супруги), родителей, детей	фактические затраты, но не более 120 тыс. руб. в год	
- на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии	фактические затраты, но не более 120 тыс. руб. в год	
3. Имущественные: (ст. 220 НК РФ) - при продаже имущества	зависят от срока, в течение которого имущество находилось в собственности физического лица	Налоговый орган (при подаче декларации)
- при покупке имущества, строительстве жилья	фактические затраты, но не более 3 млн руб.	Налоговый орган (при подаче декларации) или работодатель
4. Профессиональные (ст. 221 НК РФ)	фактические документально подтвержденные затраты	Налоговый орган (при подаче декларации)
5. Налоговые вычеты при переносе на будущие периоды убытков от операций с ценными бумагами и операций с финансовыми инструментами срочных сделок, обращающимися на организованном рынке (ст. 220.1 НК РФ)	фактические документально подтвержденные затраты	Налоговый орган (при подаче декларации)

Социальные вычеты физическому лицу (гражданину) предоставляет налоговый орган. Чтобы их получить, физическое лицо должно сдать в налоговую инспекцию декларацию о доходах, полученных за год, и приложить к ней документы, подтверждающие его право на вычеты. Имущественные налоговые вычеты в части покупки (строительства) жилья могут предоставляться либо налоговым органом, либо работодателем – по выбору налогоплательщика. Стандартные налоговые вычеты работнику предоставляет работодатель, а индивидуальному предпринимателю – налоговый орган. Одному физическому лицу в итоге могут предоставляться сразу пять вычетов в случае, если у него есть для этого соответствующие основания.

Право на налоговые вычеты имеют только физические лица – резиденты Российской Федерации. Социальные и имущественные вычеты не предоставляются физическому лицу – индивидуальному предпринимателю.

Профессиональные налоговые вычеты физическому лицу (индивидуальному предпринимателю) предоставляет налоговый орган.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются отдельным категориям налогоплательщикам:

Так, на ежемесячный вычет в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода имеют право (пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ):

- граждане, ставшие инвалидами из-за аварии на производственном объединении «Маяк» или на Чернобыльской АЭС;

- инвалиды Великой Отечественной войны и военные, получившие инвалидность при исполнении своих служебных обязанностей;

- граждане, получившие заболевание из-за катастрофы на Чернобыльской АЭС;

- лица, участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия в условиях штатных радиационных ситуаций и др.

На ежемесячный вычет 500 руб. за каждый месяц налогового периода имеют право (пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ):

- Герои Советского Союза, Герои России, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;

- участники Великой Отечественной войны;

- люди, находившиеся в Ленинграде в период его блокады;

- бывшие узники концлагерей;

- инвалиды с детства, а также инвалиды I и II групп;

- лица, перенесшие заболевания, связанные с радиацией;

- доноры костного мозга;

- лица, принимавшие участие в ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк»;
- люди, выехавшие из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС;
- граждане, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан, и др.

Налоговый вычет на детей. Предоставляется ежемесячно до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, не превысит 350 тыс. руб.:

- в размере 1400 руб. – на первого и второго ребенка;
- в размере 3000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка. Если же ребенок студент, курсант, аспирант, ординатор и при этом учится на дневном отделении, то вычет предоставляется до тех пор, пока ребенку не исполнится 24 года;
- на каждого ребенка–инвалида до 18 лет или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы – 12 тыс. руб., родителям и усыновителям – 6 тыс. руб.

Налоговый вычет предоставляется обоим родителям. Одинокому родителю предоставляется ежемесячно двойной налоговый вычет. Под одиноким в данном случае понимается один из родителей, не состоящий в браке.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются работодателем налогоплательщику, на основании письменного заявления и документов, подтверждающих его право на такие вычеты (п. 3 ст. 218 НК РФ). Если в течение года стандартные налоговые вычеты налогоплательщику не предоставлялись или были предоставлены в меньшем размере, то по окончании года на основании заявления налогоплательщика, прилагаемого к налоговой декларации, и документов, подтверждающих право на такие вычеты, налоговый орган перерасчитывает размер налога с учетом стандартных налоговых вычетов (п. 4 ст. 218 НК РФ).

Социальные налоговые вычеты. Предоставляются в том случае, если в течение года у физического лица (гражданина) были произведены расходы: на благотворительность; на обучение; на лечение и приобретение медикаментов; на негосударственное пенсионное обеспечение, добровольное пенсионное страхование и добровольное страхование жизни; на накопительную часть трудовой пенсии.

Вычет по расходам на благотворительность (пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ), предоставляется в том случае, если гражданин перечислял благотворительные взносы: организациям науки, культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения, частично или полностью

финансируемым из бюджета; физкультурно-спортивным организациям, образовательным и дошкольным учреждениям; религиозным организациям.

Суммы таких взносов вычитаются из налогооблагаемой базы. Но нельзя уменьшить налогооблагаемую базу более чем на 25% полученного дохода.

Для получения такого налогового вычета необходимо: подать в налоговый орган декларацию установленной формы в установленный срок; документы, подтверждающие участие в благотворительной деятельности; платежные документы по расходам на благотворительность; справку о доходах, где отражены полученный доход и сумма уплаченного налога.

Вычет по расходам на обучение (пп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ). предоставляется физическому лицу (гражданину): на собственное обучение любой формы обучения; на обучение своих детей в возрасте до 24 лет по очной форме обучения; на обучение своего опекаемого подопечного по очной форме обучения; на обучения брата или сестры в возрасте до 24 лет по очной форме обучения.

Налогооблагаемый доход уменьшается на сумму, истраченную на обучение, однако она не должна превышать 120 тыс. руб. на собственное обучение либо обучение брата или сестры и 50 тыс. руб. в год – на обучение детей. Если обучение ребенка оплачивали оба родителя, то вычет не должен превышать 50 тыс. руб. на двоих. Право на такой налоговый вычет распространено также на опекунов и попечителей, если они оплачивают учебу своих подопечных в возрасте до 24 лет на дневных отделениях образовательных учреждений.

Чтобы получить вычет, к налоговой декларации прилагают: заявление; договор с образовательным учреждением; платежки, в которых указано, сколько заплачено за обучение; справку о доходах по установленной форме № 2-НДФЛ, полученную на работе; копию свидетельства о рождении ребенка (если обучался именно он).

Социальный налоговый вычет предоставляется за период обучения указанных лиц в учебном заведении, включая академический отпуск, оформленный в установленном порядке в процессе обучения. Такой социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии, а также при предоставлении налогоплательщиком документов, подтверждающих фактические расходы на обучение.

Расходы на лечение (пп. 3 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется налогоплательщику, оплатившему за счет собственных средств

расходы на: собственное лечение; лечение супруги (или супруга); лечение своих родителей; лечение детей в возрасте до 18 лет; медикаменты, назначенные лечащим врачом; страховые взносы страховым организациям по договорам добровольного личного страхования налогоплательщика, договорам страхования супруга (супруги), родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет.

Перечень дорогостоящих видов лечения медикаментов, расходы, на покупку которых можно включить в социальный налоговый вычет, утверждается Правительством Российской Федерации.

Общий размер вычета на оплату лечения и медикаментов не может превышать 120 тыс. руб., в совокупности с другими его расходами, связанными с обучением, уплатой взносов на накопительную часть трудовой пенсии, добровольное пенсионное страхование и негосударственное пенсионное обеспечение. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях страны сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

Чтобы получить вычет, физическое лицо (гражданин) должен представить в налоговую инспекцию: декларацию о доходах; заявление; документы, подтверждающие родственные отношения налогоплательщика с людьми, лечение которых оплачивалось; справку об оплате медицинских услуг; оплаченные рецепты на покупку медикаментов.

Социальный вычет на лечение предоставляется гражданину, если лечение проводится в медицинских учреждениях, имеющих соответствующие лицензии на осуществление медицинской деятельности.

Расходы на пенсионные взносы по негосударственному пенсионному обеспечению (пп. 4 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется физическому лицу в сумме уплаченных им пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, заключенному с негосударственным пенсионным фондом (страховой организацией) в свою пользу и (или) в пользу супруга (супруги), родителей, детей-инвалидов, в размере фактических произведенных затрат, но не более 120 тыс. руб. в год.

Расходы на формирование дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии (пп. 5 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет предоставляется физическому лицу в сумме уплаченных им дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в соответствии с Федеральным законом «О дополнительных страховых взносах на накопительную часть трудовой пенсии и государственной поддержке формирования пенсионных накоплений» в размере фактических затрат, но не более 120 тыс. руб. в год.

Социальные налоговые вычеты на лечение, обучение, дополнительные пенсионные взносы, дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии, кроме расходов на дорогостоящее лечение и расходов на обучение детей, предоставляются налогоплательщику в размере не более 120 тыс. руб. в год.

Все социальные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику на основании письменного заявления при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода. При наличии у налогоплательщика в течение года расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору негосударственного пенсионного страхования, договору добровольного пенсионного страхования по уплате дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии налогоплательщик самостоятельно выбирает, какие виды расходов и в каких суммах учитываются в пределах максимальной величины социального налогового вычета (п. 2 ст. 219 НК РФ).

Имущественные налоговые вычеты можно получить в том случае, если в течение года налогоплательщик осуществлял операции по: продаже своего имущества; покупке (или строительству) жилья, земельного участка;

Если в течение года гражданин получил доходы от продажи жилого дома, квартиры, дачи, садового дома, земельного участка или иного имущества, то ему предоставляется налоговый вычет, т.е. налог с этих доходов уплачивать не нужно. Однако если данное имущество находилось в собственности гражданина менее трех лет, вычет не может превышать в целом 1 млн руб., при продаже иного имущества вычет предоставляется в размере 250 тыс. руб.

Индивидуальные предприниматели не могут воспользоваться вычетом, если продают имущество в рамках своей деятельности (пп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, израсходованной на новое строительство или приобретение на территории России жилого дома, квартиры, комнаты или доли в них. Если жилье приобретено за счет кредита, то доход можно уменьшить на сумму процентов по этому кредиту, но не более чем на 3 млн руб. в общей сумме.

В фактические расходы на новое строительство либо приобретение жилого дома или доли (долей) в нем включаются расходы: на разработку проектно-сметной документации; на приобретение строительно-отделочных материалов; на приобретение жилого дома, в том числе неоконченного строительства; расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройке дома, неоконченного строитель-

вом) и отделке; расходы по подключению электро-, водо-, газоснабжения и канализации.

В фактические расходы на приобретение квартиры или доли (долей) в ней включаются расходы: на приобретение квартиры или прав на квартиру в строящемся доме; на приобретение отделочных материалов; на работы, связанные с отделкой квартиры.

Чтобы получить этот вычет, гражданин должен подать в налоговую инспекцию декларацию, приложив к ней: письменное заявление; документы, подтверждающие право собственности на приобретенный (построенный дом или квартиру); платежные документы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки и т.д.).

Вычет при покупке и строительстве жилья может переходить на следующие годы, пока не будет полностью использован (пп. 2 п. 1 ст. 220 НК РФ). Повторное предоставление физическому лицу имущественного налогового вычета не допускается.

Имущественный налоговый вычет (на покупку или строительство жилья) может быть до окончания налогового периода предоставлен физическому лицу при его обращении к работодателю при условии подтверждения права налогоплательщика на имущественный налоговый вычет соответствующим налоговым органом.

Право на **профессиональные налоговые вычеты** имеют:

1. Индивидуальные предприниматели – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода. В вычет включаются не все расходы, а только те, которые уменьшают налогооблагаемую прибыль. Предприниматель может включить единый социальный налог в состав профессиональных налоговых вычетов и уменьшить тем самым свой доход.

Если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуального предпринимателя, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

2. Лица, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, – в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

3. Лица, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки,

литературы и искусства; за совершение открытий, за изобретение и создание промышленных образцов – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Вид деятельности	Норматив затрат, % к сумме начислен- ного дохода
Создание литературных произведений, в том числе для театра, кино, эстрады и цирка	20
Создание художественно-графических произведений, фоторабот для печати, произведений архитектуры и дизайна	30
Создание произведений скульптуры, монументально-декоративной живописи, декоративно-прикладного и оформительского искусства и т.д.	40
Создание аудиовизуальных произведений (видео-, теле- и кинофильмов)	30
Создание музыкальных произведений (музыкально-сценических произведений, симфонических, хоровых, камерных произведений и т.д.)	40
Создание других музыкальных произведений, в том числе подготовленных к опубликованию	25
Исполнение произведений литературы и искусства	20
Создание научных трудов и разработок	20
Открытия, изобретения и создание промышленных образцов	30

При определении налоговой базы расходы, подтвержденные документально, не должны учитываться одновременно с расходами в пределах установленного лимита.

Право на получение профессиональных налоговых вычетов налогоплательщик реализует путем подачи письменного заявления налоговому агенту. При отсутствии налогового агента налогоплательщик подает такое заявления в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода (п. 3 ст. 221 НК РФ).

6. Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц

Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Налоговым периодом признается календарный год.

Сумма налога определяется как: $Нб \times Нст$, где $Нб$ – налоговая база; $Нст$ – налоговая ставка.

Дата фактического получения дохода определяется (ст. 223 НК РФ) как:

- день выплаты дохода, в том числе перечисления его на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц – при получении доходов в денежной форме;
- день передачи доходов в натуральной форме – при получении доходов в натуральной форме;
- день уплаты налогоплательщиком процентов по полученным заемным (кредитным) средствам, приобретения товаров (работ, услуг), приобретения ценных бумаг – при получении доходов в виде материальной выгоды.

Датой фактического получения дохода в виде оплаты труда признается последний день месяца, за который ему был начислен доход за выполненные трудовые обязанности в соответствии с трудовым договором (контрактом) (п. 2 ст. 223 НК РФ).

Российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в России, от которых физические лица получают доходы, обязаны исчислить, удержать с налогоплательщика и уплатить в соответствующий бюджет определенную сумму налога. Налог с доходов адвокатов исчисляется, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями. Указанные российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций, коллегии адвокатов, адвокатские бюро и юридические консультации в России являются налоговыми агентами.

Налог нужно удерживать со всех доходов физических лиц. Исключение составляют только: суммы, не облагаемые налогом (их перечень приведен в ст. 217 НК РФ); доходы, выплачиваемые индивидуальным предпринимателям; стоимость имущества, купленного у физических лиц; выигрыши в лотерею, на тотализаторе и т.п.

Налоговые агенты обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание с налогоплательщика начисленной суммы налога проводится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику. Удерживаемая сумма не должна превышать 50% суммы выплаты.

При невозможности удержать с налогоплательщика исчисленную сумму налоговый агент обязан письменно сообщить об этом в течение

одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств в налоговый орган по месту своего учета. Невозможностью удержать налог, в частности, признаются случаи, когда заведомо известно, что период, в течение которого может быть удержана сумма начисленного налога, превысит 12 месяцев.

Налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода. В иных случаях налоговые агенты перечисляют суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня, следующего за днем фактического получения налогоплательщиком дохода – для доходов, выплачиваемых в денежной форме, а также дня, следующего за днем фактического удержания исчисленной суммы налога – для доходов, полученных налогоплательщиком в натуральной форме либо в виде материальной выгоды (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом с налогоплательщика, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе. Уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается.

Особенности исчисления и уплаты налога в отношении отдельных видов доходов. Индивидуальные предприниматели и частные нотариусы сами рассчитывают и уплачивают налог со своих доходов (ст. 227 НК РФ).

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, самостоятельно исчисляют и уплачивают налог только в тех случаях, если они:

- получили доходы от других физических лиц – не индивидуальных предпринимателей, заключив с ними гражданско-правовые договоры, договоры найма или аренды;
- продали имущество, принадлежащее им на праве собственности;
- получили доход от источников, находящихся за пределами России (это касается только резидентов). Суммы налога, уплаченные за пределами России налогоплательщиком-резидентом Российской Федерации с доходов, полученных в другом государстве, не засчитываются в России, если иное не предусмотрено договором (ст. 232 НК РФ).

Для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговый орган официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым Россия заключила действующий в течение соответствующего налогового периода

(или его части) договор (соглашение) во избежание двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и уплате налога за пределами России, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства (п. 2 ст. 232 НК РФ);

– получили доход от налоговых агентов при условии, что те не удержали налог;

– выиграли что-либо в лотерею, на тотализаторе.

Налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет и исчисленная исходя из налоговой декларации, уплачивается в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой, сами рассчитывают и уплачивают налог со своих доходов.

В доход перечисленных категорий налогоплательщиков включаются все поступления от реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг), а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Доходы и расходы отражаются в книге кассовым методом, т.е. после того, как они фактически получены или оплачены.

Рассчитывая налоговую базу, индивидуальный предприниматель может уменьшить доход, облагаемый налогом по ставке 13%, на стандартные и профессиональные налоговые вычеты. Величину своего налогооблагаемого дохода индивидуальные предприниматели рассчитывают только после того, как закончится календарный год.

В налоговой декларации указываются все полученные в налоговом периоде доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате.

Тема 7. ПЛАТЕЖИ ЗА ПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИРОДНЫМИ РЕСУРСАМИ

Вопросы:

1. Налог на добычу полезных ископаемых.
2. Водный налог.
3. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.

1. Налог на добычу полезных ископаемых

Для стран с высокой долей сырьевого сектора важно построение эффективной системы налогообложения природных ресурсов, суть которой – перераспределение ренты или сверхприбыли, полученной от использования природных ресурсов с помощью бюджетно-налогового механизма. Налог на добычу полезных ископаемых был введен в действие в России с принятием гл. 26 НК РФ.

До 1 января 2002 г. вместо налога на добычу полезных ископаемых организации, которые осваивали и разрабатывали месторождения, делали отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы и уплачивали определенные суммы за добычу полезных ископаемых. Нефте- и газодобывающие организации платили акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат.

Плательщики налога на добычу полезных ископаемых показаны на нижеприведенной схеме (рис. 5).

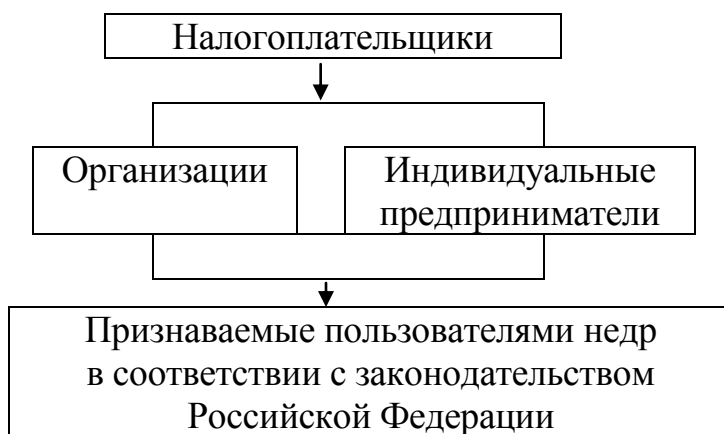


Рис. 5. Плательщики налога на добычу полезных ископаемых

Предоставление недр в пользование оформляется специальной лицензией. Налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в качестве плательщиков. Местом нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория конкретного субъекта (субъектов) Российской Федерации, на которой расположен соответствующий участок.

Исключение предусмотрено для налогоплательщиков, добывающих полезные ископаемые: на континентальном шельфе России; в исключительной экономической зоне Российской Федерации; за ее пределами, если добыча проводится на территориях, находящихся под юрисдикцией России (либо арендуемых у иностранных государств, либо используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Данная категория налогоплательщиков подлежит постановке на учет по месту нахождения организации либо по месту жительства физического лица.

Объекты налогообложения. Полезные ископаемые представляют собой минеральные образования земной коры, химический состав и физические свойства которых позволяют эффективно использовать их в сфере материального производства. Налоговым законодательством определены следующие случаи признания и непризнания полезных ископаемых объектами налогообложения.

Добытые полезные ископаемые. Необходимым условием для признания полезных ископаемых объектами налогообложения является факт их извлечения из природной среды (недр), при этом важен и качественный уровень минерального сырья.

Объектами налогообложения признаются:

- полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;
- полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством России о недрах;
- полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под ее юрисдикцией (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Объектами налогообложения не признаются:

- общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;
- полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических

объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

- порядок признания геологических объектов особо охраняемыми геологическими объектами, имеющими научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение, устанавливается Правительством России;

- добытые (собранные) минералогические, палеонтологические и другие геологические коллекционные материалы;

- полезные ископаемые, извлеченные из собственных отвалов или отходов (потерь) горнодобывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если при их добыче из недр они подлежали налогообложению в общеустановленном порядке;

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

Согласно налоговому законодательству, полезным ископаемым признается «продукция», являющаяся результатом разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), по своему качеству соответствующая государственному стандарту России, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а при отсутствии таких стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого – стандарту (техническим условиям) организации (предприятия). Продукция же, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, следовательно, являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности, полезным ископаемым признана быть не может.

К полезным ископаемым также можно отнести продукцию, получаемую из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий (входящих в перечень специальных видов добычных работ, а также отнесенных, в соответствии с лицензией на пользование недрами, к специальным видам добычных работ). К таким работам относятся, в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча, добыча минерального сырья из пород вскрыши или хвостов обогащения, сбор нефти с нефтеразливов при помощи специальных установок.

Полезные ископаемые подразделяются на: твердые, жидкие и газообразные. В налоговом законодательстве они сгруппированы по своим физико-химическим свойствам следующим образом:

- горючие сланцы и уголь (антрацит, уголь коксующийся, уголь бурый), уголь за исключением и угля коксующегося и угля бурого;

- торф;

углеводородное сырье:

- нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная;

- газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья, прошедший промысловую подготовку до направления его на переработку;

- газ горючий природный (растворенный газ или смесь растворенного газа и газа из газовой шапки) из всех видов месторождений углеводородного сырья, добываемый через нефтяные скважины (попутный газ);

- газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья, за исключением попутного газа;

товарные руды:

- черных металлов (железо, марганец, хром);

- цветных металлов (алюминий, медь, никель, кобальт, свинец, иные цветные металлы, не предусмотренные в других группировках);

- редких металлов, образующих собственные месторождения (титан, цирконий, ниобий, стронций, литий, бериллий, тантал, висмут, рений, и др.);

- многокомпонентные комплексные и др.;

- полезные компоненты многокомпонентной комплексной руды, извлекаемые из нее и направляемые внутри организации на дальнейшую переработку (обогащение, технологический передел);

- горно-химическое неметаллическое сырье (апатит-нефелиновые и фосфоритовые руды, калийные, магниевые и каменные соли, борные руды, сера природная и сера в газовых, серно-колчеданных и комплексных рудных месторождениях, бариты, асбест, йод, бром, и др. виды неметаллических полезных ископаемых для химической промышленности и производства минеральных удобрений);

- горнорудное неметаллическое сырье (абразивные породы, жильный кварц, карбонатные породы для металлургии, стекольные пески, графит природный, тальк (стеатит), магнезит, глины огнеупорные для производства буровых растворов и сорбенты, иные полезные ископаемые, не включенные в другие группы);

- битуминозные породы (за исключением углеводородного сырья);
- сырье редких металлов (рассеянных элементов) (индий, кадмий, теллур, таллий, галлий), а также иные попутные компоненты в рудах других полезных ископаемых;
- неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии (гипс, ангидрид, мел природный, доломит, флюс известняковый, известняк и известковый камень для изготовления извести и цемента, песок природный строительный, галька, гравий и т.д.);
- кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья (топаз, нефрит, жадеит, родонит и др.);
- природные алмазы, другие драгоценные камни из коренных, россыпных и техногенных месторождений, включая необработанные, отсортированные и классифицированные камни (природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, александрит, янтарь);
- концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий и др., получаемые при добыче драгоценных металлов, т.е. извлекаемые из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений);
- соль природная и чистый хлористый натрий;
- подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;
- сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

Налоговая база. Налоговую базу налогоплательщик определяет самостоятельно в отношении каждого вида добытого полезного ископаемого, включая полезные компоненты, извлекаемые из недр попутно. В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговые ставки рассчитываются с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке. В зависимости от видов добытых полезных ископаемых налоговая база представляет собой стоимостную или физическую (натуральную) характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база определяется как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. При добыче этих видов сырья налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Определение количества добытого полезного ископаемого. Необходимое для расчета налоговой базы количество добытого полезного ископаемого налогоплательщик определяет самостоятельно (выражая в единицах массы или объема).

Метод определения количества добытого полезного ископаемого представлен на рис. 6. Изменение метода допускается в случае внесения соответствующих изменений в технический проект разработки полезных ископаемых.

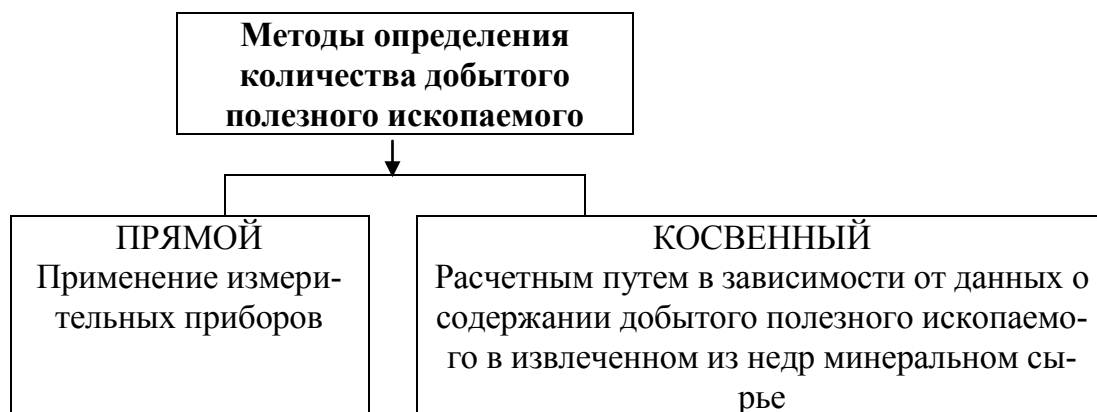


Рис. 6. Методы определения количества добытого полезного ископаемого

Прямой метод предусматривает применение измерительных средств и устройств. При этом учитываются фактические потери полезного ископаемого. Такие потери представляют собой разницу между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и фактически добытым количеством, определяемым по завершении полного технологического цикла добычи полезного ископаемого. Фактические потери полезного ископаемого учитываются в размере, определенном по итогам измерений количества добытого сырья, проведенных в налоговом периоде.

Косвенный метод применяется в том случае, когда определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом по каким-либо причинам невозможно. Косвенный метод основан на расчетах с использованием данных о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье.

Важно, в каком виде недропользователь продает ископаемые. Если он реализует сырье в том виде, в каком добыл, то за количество полезного ископаемого принимается количество добытой руды. Однако организация может переработать сырье и извлечь из него полезные компоненты. Тогда налогом облагается извлеченное количество компонентов.

Отметим, что каждый метод, применяемый налогоплательщиком, в обязательном порядке подлежит утверждению в его учетной политике (для целей налогообложения) на весь период его деятельности по добы-

че полезного ископаемого. Основанием для изменения метода служит изменение применяемой технологии добычи полезных ископаемых.

Особенности имеет порядок определения количества добытого полезного ископаемого, применяемый в отношении руд драгоценных металлов и многокомпонентных комплексных руд. Так, количество полезного ископаемого, добытого при извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, устанавливаются по данным их обязательного учета после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. Такой учет регламентируется действующим законодательством России о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Самородки драгоценных металлов, не подлежащие переработке, учитываются отдельно, в связи, с чем и налоговая база по ним определяется отдельно.

Количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого представляет собой ту его часть, в отношении которой в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по его добыче (извлечению) из недр (отходов, потерь). Разработка месторождения в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого предполагает учет всего комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки этого месторождения. Однако на практике возможны случаи реализации и (или) использования минерального сырья до завершения комплекса предусмотренных технологических операций (процессов). В таких случаях за количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого принимается его количество, содержащееся в таком минеральном сырье, реализованном (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

Оценка стоимости добытых полезных ископаемых. Налогоплательщик самостоятельно проводит оценку стоимости добытых полезных ископаемых. Существуют три способа такой оценки (рис. 7).

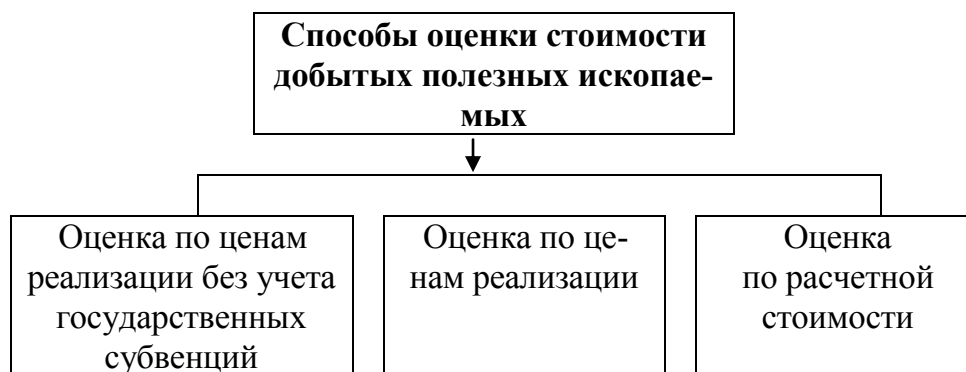


Рис. 7. Способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых

Оценка по ценам реализации без учета государственных субвенций. Согласно этому способу оценка стоимости единицы добытого полезного ископаемого проводится в зависимости от выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии – в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, но без учета субвенций из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью.

Оценка по ценам реализации. Этот способ применяется при отсутствии государственных субвенций к ценам реализации добываемых полезных ископаемых.

Особенности применения двух описанных способов по всем основным параметрам совпадают и могут быть рассмотрены на единой методической основе. Главные ее положения:

- выручка от реализации добытого полезного ископаемого определяется по ценам реализации (при первом способе цены реализации уменьшаются на суммы субвенций из бюджета) без НДС (при реализации на территории России и в государстве–участнике СНГ), акциза, уменьшенным на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки;

- выручка от реализации добытого полезного ископаемого, полученная в иностранной валюте, подлежит пересчету в рубли по курсу, установленному Банком России на дату реализации. Эта дата определяется в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов.

В сумму расходов по доставке включаются:

- расходы на оплату таможенных пошлин и сборов при внешнеторговых сделках;

- расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и т.п.) до получателя;

- расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством России.

К расходам по доставке (перевозке) до получателя, в частности, относятся: расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом; расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку; расходы на оплату услуг портов и транспортно-экспедиционных услуг. Однако расходы на доставку добытого полезного ископаемого уменьшают выручку

от реализации только в том случае, если они включены в цену реализации.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого (в отдельности по каждому виду) рассчитывается как отношение выручки от его реализации к количеству реализованного полезного ископаемого. А стоимость всего добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как произведение стоимости его единицы и количества.

Оценка по ценам реализации имеет свои особенности, когда речь идет о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Стоимость драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, оценивают исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии – в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы по аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяют как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Стоимость добытых драгоценных камней оценивают исходя из их первичной оценки, проводимой в соответствии с законодательством о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Стоимость добытых уникальных драгоценных камней и самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, оценивают исходя из цен их реализации без учета НДС, уменьшенных на суммы расходов налогоплательщика по их доставке (перевозке) до получателя.

Оценка по расчетной стоимости. При невозможности провести оценку стоимости добытых полезных ископаемых первым и вторым способами используется третий способ. Он применяется, когда у налогоплательщика отсутствует факт реализации добытого полезного ископаемого. Налоговую базу определяют исходя из расчетной стоимости добытого полезного ископаемого, которая равна совокупности расходов на добычу полезных ископаемых соответствующего вида в течение налогового периода. Налоговую базу налогоплательщик исчисляет самостоятельно по данным налогового учета, используя порядок признания доходов и расходов, который он применяет для исчисления налога на прибыль организаций. При этом налоговую базу формируют следующие группы расходов:

– материальные расходы, за исключением материальных расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку), при реализации добытых полезных ископаемых (включая материальные расходы, а также за исключением расходов, осуществленных налогоплательщиком при производстве и реализации иных видов продукции, товаров (работ, услуг));

– расходы на оплату труда, за исключением расходов на оплату труда работников, не занятых в процессе добычи полезных ископаемых;

– суммы начисленной амортизации, за исключением сумм по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых;

– расходы на ремонт основных средств, за исключением ОС, не связанных с добычей полезных ископаемых;

– расходы на освоение природных ресурсов;

– отдельные внереализационные расходы;

– прочие расходы, за исключением расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы на формирование резервов по сомнительным долгам, гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию, а также расходы, учитываемые в целях налогообложения.

Прямые расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются также косвенные расходы. Косвенные расходы, произведенные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность пропорционально доле прямых расходов относящихся к добыче полезных ископаемых в общей сумме прямых расходов. Общая сумма расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде, распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого добытого полезного ископаемого, в общем их количестве, добытом в этом налоговом периоде. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включается в их расчетную стоимость за соответствующий налоговый период.

Ставки налога на добычу полезных ископаемых. Налоговым периодом признается календарный месяц. Ставки НДПИ дифференцированы по видам полезных ископаемых. При добыче некоторых полезных ископаемых применяется нулевая ставка, а именно:

- для полезных ископаемых в части нормативных потерь;
- для попутного газа;
- для подземных вод, содержащих полезные ископаемые, извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;
- для полезных ископаемых при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов;
- для минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях без непосредственной реализации;
- для подземных вод, используемых в сельскохозяйственных целях.

Полный перечень видов полезных ископаемых, облагаемых по ставке 0%, приведен в ст. 342 НК РФ.

Другие виды полезных ископаемых облагаются по ставкам, приведенным ниже.

Ставка налога	Вид добытого полезного ископаемого
3,8%	Калийные соли
4,0%	Торф Уголь каменный, уголь бурый, антрацит и горючие сланцы Апатит-нефелиновые, апатитовые и фосфоритовые руды
4,8%	Кондиционные руды черных металлов
5,5%	Сырье радиоактивных металлов Горно-химическое неметаллическое сырье (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд) Неметаллическое сырье, используемое в основном в строительной индустрии Соль природная и чистый хлористый натрий Подземные промышленные и термальные воды Нефелины, бокситы
6,0%	Горнорудное неметаллическое сырье Битуминозные породы Концентраты и другие полупродукты, содержащие золото Иные полезные ископаемые, не включенные в другие группы
6,5%	Концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (кроме золота) Драгоценные металлы, являющиеся полезными компонентами комплексной руды (кроме золота) Кондиционный продукт пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья

7,5%	Минеральные воды
8,0%	Кондиционные руды цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов) Редкие металлы Многокомпонентные комплексные руды, а также полезные компоненты руды (кроме драгоценных металлов) Природные алмазы и другие драгоценные и полудрагоценные камни
857 руб. за 1 т. (с 01.01. по 31.12.2016 г.)	Добытая нефть обезвоженная, обессоленная и стабилизированная. При этом налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Кв)
42 руб. за 1 т.	Газовый конденсат из всех видов месторождений углеводородного сырья
35 руб. за 1000 м ³ газа	Газ горючий природный из всех видов месторождений углеводородного сырья

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Кц), ежемесячно определяется налогоплательщиком ежемесячно по формуле: $K_{ц} = (Ц - 15) \times P : 261$, где: Ц – средний за налоговый период уровень цен на нефть «Юралс» (в долл. США) за баррель; P – среднее значение за налоговый период курса долл. США к рублю РФ, установленного ЦБ России.

Средний уровень цен на нефть «Юралс» определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском) за все дни торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен на нефть сорта «Юралс» и на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся до налогоплательщика в порядке, установленном Правительством России. При отсутствии такой информации в официальных источниках этот показатель налогоплательщик определяет самостоятельно.

Рассчитанный в указанном порядке коэффициент Кц округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Коэффициент, характеризующий степень выработанности запасов конкретного участка недр (Кв), налогоплательщик определяет в следующем порядке. Если выработанность запасов конкретного участка недр, определяемая прямым методом учета количества добытой нефти на конкретном участке недр, больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, то коэффициент Кв рассчитывается по формуле:

$$K_{в} = 3,8 - 3,5 \times (N : V),$$

где: N – сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче), по данным государственного балан-

са запасов полезных ископаемых, утверждаемого в году, предшествующем году налогового периода;

V – начальные извлекаемые запасы нефти, утверждаемые в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче), определяемые как сумма запасов категорий A , B , $C1$ и $C2$ по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр, определяемая с использованием прямого метода, превышает 1, то коэффициент $Kв$ принимается равным 0,3, в иных случаях – 1.

Коэффициент $Kв$ округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр ($Cв$) рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно (на основании данных государственного баланса запасов полезных ископаемых) как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке (включая потери при добыче) (N) на начальные извлекаемые запасы нефти (Γ).

Порядок исчисления и уплаты налога. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по видам добытого полезного ископаемого и представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм налога, исчисляемых по каждому добытому полезному ископаемому.

Налог подлежит уплате по местонахождению каждого участка недр, представленного налогоплательщику в пользование. Сумма, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами России, подлежит уплате по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Налог уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в налоговые органы по местонахождению (месту жительства) налогоплательщика не позднее последнего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

2. Водный налог

Водный налог взимается с 1 января 2005 г. в связи с вступлением и силу гл. 252 НК РФ. С введением в действие этого налога установлены новые правовые нормы платного пользования водными объектами (водопользования), которые, отчасти, повторяют положения ранее действовавшего законодательства.

Налогоплательщики. Плательщиками водного налога могут быть признаны организации и физические лица при условии осуществления ими специального и (или) особого водопользования в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Объекты налогообложения. Налоговым законодательством определены случаи признания и непризнания объектами налогообложения видов водопользования, осуществляемых в России объектами налогообложения признаются: забор воды из водных объектов; использование акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях); использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики; использование водных объектов для целей сплава древесины в плотях и кошелях.

Не признаются объектами налогообложения:

- забор из подземных водных объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) природные лечебные ресурсы; также, а термальных вод;
- забор воды для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидации стихийных бедствий и последствий аварий;
- забор воды для санитарных, экологических и судоходных целей;
- забор морскими судами, судами внутреннего и смешанного (река – море) плавания воды для обеспечения работы технологического оборудования;
- забор воды и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов;
- использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов;
- использование акватории водных объектов для размещения и стоянки плавательных средств, размещения коммуникаций, зданий, сооружений, установок и оборудования для осуществления деятельности, связанной с охраной вод и водных биологических ресурсов, защитой окружающей среды от вредного воздействия вод, а также осуществление такой деятельности на водных объектах;

- использование акватории водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съёмочных работ;

- использование акватории водных объектов для размещения и строительства гидротехнических сооружений гидроэнергетического, мелиоративного, рыбохозяйственного, водотранспортного, водопроводного и канализационного назначения;

- использование акватории водных объектов для организованного отдыха инвалидов, ветеранов и детей;

- использование водных объектов для проведения дноуглубительных и других работ, связанных с эксплуатацией судоходных водных путей и гидротехнических сооружений;

- особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства;

- забор воды для орошения земель сельскохозяйственного назначения (включая луга и пастбища), полива садоводческих, огороднических, дачных земельных участков, земельных участков личных подсобных хозяйств граждан, для водопоя и обслуживания скота и птицы, которые находятся в собственности сельскохозяйственных организаций и граждан;

- забор из подземных водных объектов шахтно-рудничных и коллекторно-дренажных вод;

- использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты.

Налоговая база. По каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, налогоплательщик определяет налоговую базу в отдельности по каждому водному объекту. Если в отношении водного объекта установлены разные налоговые ставки, налогоплательщик определяет налоговую базу применительно к каждой налоговой ставке. Определение налоговой базы по некоторым видам водопользования имеет свои отличительные особенности.

При заборе воды налоговая база определяется как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период. Существуют разные способы определения объема воды. Наиболее точные данные о размере водопотребления дают водоизмерительные приборы. Определенный на основании их показаний объем воды отражается в журнале первичного учета использования воды. Другой способ предусматривает проведение расчетов с учетом времени работы и производительности технических средств. Если эти два способа использовать невозможно, применяются нормы водопотребления.

При использовании акватории водных объектов (за исключением лесосплава в плотях и кошелях) налоговая база исчисляется как площадь предоставленного водного пространства. Основанием для исчисления этого показателя служат данные лицензии на водопользование (договора на водопользование), а при отсутствии в лицензии (договоре) таких данных – материалы технической и проектной документации.

При использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики налоговая база представляет собой количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для целей лесосплава в плотях и кошелях налоговая база определяется как произведение объема древесины, сплавляемой за налоговый период (в тысячах кубических метров), и расстояния сплава (в километрах), деленного на 100.

Налоговым периодом признается квартал.

Налоговые ставки определены ст. 333.12 НК РФ. Для учета потенциала водных ресурсов и интенсивности водопользования в разных регионах налоговые ставки устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам.

Ставки налога при заборе поверхностных и подземных вод устанавливаются по экономическим районам, в этих районах – по бассейнам рек и озер и измеряются в рублях на 1000 м³ забранной воды. Для морской воды налоговая ставка установлена в зависимости от моря, из которого забирается вода, также в рублях за 1000 м³ забранной воды. Кроме того, существуют ставки налога при использовании акватории объектов, за исключением лесосплава в плотях и кошелях, устанавливаемые в тысячах рублей в год за 1 км² используемой акватории в зависимости от экономического района. Аналогично устанавливаются ставки налога при использовании акватории территориального моря России и внутренних морских вод (в тех же единицах).

Помимо прочего определены ставки налога при использовании водных объектов для целей гидроэнергетики, (в рублях за 1000 кВт × ч), а также для целей лесосплава в плотях и кошелях (в рублях за 1000 м³ сплавляемой древесины на каждые 100 км сплава). В этих случаях ставки установлены в зависимости от бассейнов рек, озер и морей.

Водопользование в пределах установленных лимитов – важное условие рационального потребления водных ресурсов. Нарушение этого требования влечет за собой применение определенных экономических мер воздействия. При заборе воды сверх установленных квартальных (годовых) лимитов налоговые ставки устанавливаются в пятикратном размере. Если у налогоплательщика нет утвержденных квартальных

лимитов водопользования, то этот показатель определяется расчетным путем как 1/4 утвержденного годового лимита.

При заборе воды из водных объектов для водоснабжения населения предусмотрен льготный порядок налогообложения – применение пониженной налоговой ставки – 70 руб. за 1000 м³ воды, забранной из водного объекта.

Порядок исчисления и уплаты налога. Сроки уплаты налога. Сумму налога по итогам каждого налогового периода налогоплательщик исчисляет самостоятельно как произведение налоговой базы и соответствующей ей налоговой ставки. Налог подлежит уплате не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Налоговая декларация представляется в установленный срок.

3. Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов введены с 1 января 2004 г. (гл. 25¹ НК РФ). Они относятся к федеральным налогам и сборам и обязательны для уплаты на всей территории России.

Плательщики сборов. Плательщиками сборов могут быть организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели.

Юридические и физические лица признаются плательщиками данных сборов, если получили в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира на территории России или лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объекты водных биологических ресурсов в части взимания сбора подразделяются на: морских млекопитающих и на другие объекты водных биоресурсов.

Исчерпывающий перечень млекопитающих для обложения сбором приведен в НК РФ. В налоговом законодательстве установлены и основания для непризнания объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов объектами обложения. Данная правовая норма реализуется в случае, если названные объекты используются для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока (перечень утверждается Правительством Российской Федерации) и лицами, не относящимися к

коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного расселения и традиционной хозяйственной деятельности (для которых охота и рыболовство являются основой существования). Право бесплатного пользования распространяется только на то количество (объем) указанных объектов, которое добывается для удовлетворения личных нужд данной категории плательщиков. Лимиты использования объектов животного мира и лимиты и квоты на вылов (добычу) объектов водных биологических ресурсов для удовлетворения личных нужд устанавливаются органами исполнительной власти субъектов Федерации по согласованию с уполномоченными федеральными органами исполнительной власти.

Ставки сборов. В НК РФ установлены три шкалы ставок для каждой группы объектов налогообложения, исчисляемых в абсолютных единицах – рублях за единицу облагаемой базы. Ставки не зависят от места обитания конкретного вида животных и применяются на всей территории России (ст. 333.3 НК РФ) (табл. 1).

Таблица 1

Ставки сборов по объектам животного мира

Объект животного мира	Ставка сбора за одно животное, руб.
Овцебык (гибрид зубра с бизоном или домашним скотом)	15 000
Медведь (за исключением камчатских популяций и медведя белогрудого)	3000
Медведь бурый (камчатские популяции), медведь белогрудый	6000
Благородный олень, лось	1500
Пятнистый олень, лань, снежный баран, сибирский горный козел, серна, тур, муфлон	600
Косуля, кабан, кабарга, рысь, россомаха	450
Дикий северный олень, сайгак	300
Соболь, выдра	120
Барсук, куница, сурок, бобр	60
Харза	100
Енот-полоскун	30
Степной кот, камышовый кот	100
Европейская норка	30
Глухарь, глухарь каменный	100
Улар кавказский	100
Саджа	30
Фазан, тетерев, водяной пастушок, малый погоныш, погоныш крошка, погоныш, большой погоныш, камышница	20

В п. 4 ст. 333 НК РФ установлены ставки сборов по объектам водных биологических ресурсов (за исключением морских млекопитающих), а в п. 5 этой же статьи – ставки сборов по объектам водных биологических ресурсов – морских млекопитающих. Предусмотрены две льготные ставки – 0% и 50% общеустановленной ставки.

При изъятии молодняка (в возрасте до одного года) диких копытных животных ставки сбора определены в размере 50% указанных выше ставок.

Ставки сбора в отношении объектов животного мира определены в размере 0 руб., если пользование ими осуществляется в целях: охраны здоровья населения; устранения угрозы для жизни человека; предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных; регулирования видового состава объектов животного мира или объектов водных биологических ресурсов; предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания; воспроизводства объектов животного мира в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти; изучения запасов и промышленной экспертизы.

Ставки сбора за каждый объект водных биологических ресурсов, в том числе морских млекопитающих, устанавливаются в размере 0%, если пользование такими объектами осуществляется: при рыболовстве в целях воспроизводства и акклиматизации водных биологических ресурсов; при рыболовстве в научно-исследовательских и контрольных целях.

Сбор за объекты водных биологических ресурсов, включая морских млекопитающих, для градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, включенных в перечень Правительства России, устанавливает в размере 15% указанных ставок.

Пониженная ставка сборов распространяется на эти организации при соблюдении ими следующих критериев:

- рыбохозяйственные организации должны быть зарегистрированы в качестве юридического лица в соответствии с законодательством России;
- численность работающих с учетом совместно проживающих с ними членов семей по состоянию на 1 января календарного года, в котором осуществляется выдача разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, должна составлять не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта;
- объем реализованной организациями рыбной продукции или выловленный объем водных биологических ресурсов должен составлять не менее 70% за календарный год, предшествовавший году выдачи разрешения на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;

– рыбохозяйственные организации должны осуществлять рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащего им на праве собственности или используемого ими на основании договоров фрахтования.

Перечисленные критерии должны соблюдаться одновременно, несоблюдение одного из них может лишить рыбохозяйственные организации статуса градо- и поселкообразующих организаций.

Для хозяйствующих субъектов, реализующих и (или) перерабатывающих доставленные на территорию России добытые водные биологические ресурсы, ставка сбора составляет 10% стандартного размера ставок.

Порядок исчисления и сроки уплаты сборов. Сумма сбора определяется в отношении каждого объекта животного мира или объекта водных биологических ресурсов как произведение количества этих объектов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта. Суммы сбора за пользование объектами животного мира уплачиваются плательщиками при получении соответствующей лицензии (разрешения), а суммы сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачиваются в виде разового и регулярных взносов. Разовый взнос – это 10% исчисленной суммы сбора, которая уплачивается при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма (разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса) уплачивается равными долями в течение всего срока действия лицензии (разрешения) не позднее 20-го числа каждого месяца. Оставшаяся сумма сбора уплачивается также равными долями ежемесячно не позднее 20-го числа.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию из среды их обитания в качестве разрешенного прилова, уплачивается в виде единовременного взноса не позднее 20-го числа месяца, следующего за последним месяцем действия такого разрешения. Сбор за пользование объектами животного мира уплачивается по местонахождению органа, выдавшего соответствующую лицензию (разрешение).

Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается:

– плательщиками – физическими лицами (за исключением индивидуальных предпринимателей) – по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение);

– плательщиками – организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту их учета.

Порядок представления сведений органами, выдающими лицензии (разрешения). Органы, выдающие лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира или объектами водных биологических ресурсов, не позднее 5-го числа каждого месяца обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета сведения о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведения о сроках уплаты сбора.

Порядок представления сведений организациями и индивидуальными предпринимателями, зачет или возврат сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям). Организации и индивидуальные предприниматели, использующие объекты животного мира по соответствующей лицензии (разрешению), не позднее десяти дней с даты получения лицензии (разрешения) представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях), суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов.

По истечении срока действия такой лицензии (разрешения) организации и индивидуальные предприниматели вправе обратиться в налоговый орган по месту своего учета за зачетом или возвратом сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям). Зачет или возврат таких сумм осуществляется в установленном порядке при условии представления документов, перечень которых утверждается федеральным налоговым органом.

Организации и индивидуальные предприниматели, использующие объекты водных биологических ресурсов по соответствующей лицензии (разрешению), не позднее десяти дней с даты ее получения представляют в налоговые органы по месту своего учета сведения о полученных лицензиях (разрешениях), суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Сведения о количестве объектов водных биологических ресурсов, подлежащих изъятию в качестве разрешенного прилова, организации и индивидуальные предприниматели представляют в налоговые органы по месту своего учета не позднее сроков уплаты единовременного взноса (п. 2 ст. 333.7 НК РФ).

Тема 8. ГОСУДАРСТВЕННАЯ ПОШЛИНА

Государство обладает некоторыми исключительными правами. В частности, может регулировать взаимоотношения хозяйствующих субъектов и граждан с государственными органами: рассмотрение дел в судах; осуществление государственной регистрации; оформление актов гражданского состояния и т.д. Оформление таких дел проводится за плату, которая поступает в бюджет в виде государственной пошлины.

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с организаций и физических лиц при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, уполномоченным совершать в отношении обратившихся лиц юридически значимые действия, предусмотренные налоговым законодательством.

Плательщиками государственной пошлины признаются организации и физические лица, если они обращаются за совершением юридически значимых действий; выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями.

К юридически значимым действиям, облагаемым государственной пошлиной, относятся: обращения в суды общей юрисдикции; в арбитражные суды; к нотариусу; государственная регистрация организаций и оформление иных юридических действий.

Случаи и сроки уплаты государственной пошлины

Случай уплаты	Срок уплаты
Обращение в Конституционный суд Российской Федерации, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям	До подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы, в том числе апелляционной, кассационной или надзорной
Обращение за проставлением апостиля	До проставления апостиля
Обращение за совершением нотариальных действий	До совершения нотариальных действий
Обращение за выдачей документов (их копий, дубликатов)	До выдачи документов (их копий, дубликатов)
Выступление ответчиком в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, если при этом решение суда вынесено не в пользу плательщика	В 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда
В иных случаях	До подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких действий либо до подачи соответствующих документов

Государственная пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме, что подтверждается соответствующими документами, и в равных долях, если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные НК РФ.

Если одно из лиц (несколько лиц), обратившихся за совершением юридически значимого действия, освобождено (освобождены) от уплаты государственной пошлины (гл. 25³ НК РФ), то ее размер уменьшается пропорционально числу, освобожденных от уплаты лиц. Оставшаяся часть госпошлины уплачивается лицом (лицами), не освобожденным (не освобожденными) от ее уплаты. В случае принятия судом решения в пользу истца последний освобождается от уплаты государственной пошлины. Ставки могут быть фиксированными, адвалорными или смешанными.

Определение размера государственной пошлины имеет свои особенности.

Например, при обращении в суды общей юрисдикции, к мировым судьям или в арбитражные суды пошлина уплачивается при подаче как имущественных, так и неимущественных исков; цену иска истец исчисляет самостоятельно либо ее определяет судья по установленным правилам. Причем в цену иска включаются указанные в исковом заявлении суммы неустойки (штрафов, пеней) и проценты. При увеличении истцом размера исковых требований недостающая сумма государственной пошлины доплачивается, а при уменьшении размера исковых требований сумма излишне уплаченной государственной пошлины возвращается.

Если истец освобожден от уплаты государственной пошлины, ее уплачивает ответчик (не освобожденный от уплаты) пропорционально размеру удовлетворенных арбитражным судом исковых требований. При совершении нотариусом нотариальных действий с выездом к плательщику государственная пошлина уплачивается в размере, увеличенном в полтора раза.

Законодательством установлены льготы по уплате государственной пошлины, которыми могут воспользоваться следующие категории налогоплательщиков:

– федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды России, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации (за исключением СМИ рекламного и эротического характера), общероссийские общественные объединения,

религиозные объединения, политические партии – за право использования наименований – «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в названиях указанных организаций или объединений;

- суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи при направлении (подаче) запросов в Конституционный суд Российской Федерации;

- суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта Федерации – при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов;

- федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта Федерации или орган местного самоуправления – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

- Банк России – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством России;

- организации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств) в случае, если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

- организации – при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства России;

- государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей – за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении;

- физические лица – авторы культурных ценностей – за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей;

- органы государственной власти, органы местного самоуправления – за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций;

– физические лица – Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в КС РФ при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

– физические лица – участники и инвалиды Великой Отечественной войны – по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в КС РФ при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния.

При уплате государственной пошлины в доход федерального бюджета по местонахождению банка, принявшего платеж, перечисляется пошлина: по делам арбитражных судов; по делам КС РФ; по делам Верховного суда Российской Федерации; за государственную регистрацию фирм и внесение изменений в их учредительные документы. В остальных случаях пошлина зачисляется в доход местного бюджета по местонахождению банка, принявшего платеж. Пошлину можно заплатить наличными (например, государственному нотариусу) или через банк.

Пошлину за судебные разбирательства, а также за государственную регистрацию фирм (изменения в учредительных документах) платят до подачи заявления, жалобы, ходатайства и т.д. В суд нужно представить платежное поручение или квитанцию об уплате пошлины с подлинной отметкой банка.

При отсутствии денег на уплату пошлины (например, налоговые органы заблокировали расчетный счет организации) можно попросить суд предоставить отсрочку или рассрочку по ее уплате. Ходатайство должно быть приложено к исковому заявлению или включено в просьбу непосредственно в заявлении. Максимальный срок отсрочки или рассрочки – один год. На сумму государственной пошлины, в отношении которой представлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который она предоставлена. Для подтверждения неспособности уплатить пошлину необходимо подать в суд: справку из налогового органа об открытых налогоплательщику банковских счетах (по заявлению налогоплательщика); банковские выписки по этим счетам.

Обращаясь и нотариальную контору, необходимо уплатить пошлину непосредственно в момент обращения.

В некоторых случаях уплаченную пошлину можно вернуть, если: выигран спор в суде с государственным органом; ошибочно уплачена пошлина в большем размере, чем необходимо; иск был оставлен судом без рассмотрения.

Чтобы вернуть сумму пошлины, следует написать заявление в налоговый орган в произвольной форме. Если пошлина была уплачена по делу, рассматриваемому в арбитражном суде, то в налоговый орган также следует представить справку на возврат пошлины. Ее выдает арбитражный суд.

Пошлина должна быть возвращена на расчетный счет в течение месяца после подачи заявления. Если этот срок нарушен, сумму пошлины должны вернуть с учетом процентов, начисленных по ставке рефинансирования Банка России.

Тема 9. НАЛОГ НА ПРИБЫЛЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Вопросы:

1. Сущность и значение налога на прибыль организаций.
2. Налогоплательщики и объект налогообложения.
3. Налоговые ставки, налоговый и отчетный периоды.

1. Сущность и значение налога на прибыль организаций

Налог на прибыль – это прямой пропорциональный налог, т.е. его сумма находится в прямой зависимости от конечного финансового результата деятельности организации – прибыли. В связи с этим налог на прибыль влияет на инвестиционные процессы и процесс наращивания капитала.

В доходной части бюджета налог на прибыль занимает третье место после НДС и акцизов. В структуре налоговых доходов федерального бюджета он составляет около 15%. Налог на прибыль является федеральным налогом, однако доходы от его поступлений распределяются между бюджетами разных уровней.

Помимо фискального значения этот налог служит важным инструментом регулирования экономики, что особенно четко проявлялось в его версии в соответствии с ранее действующим Законом РСФСР от 27 декабря 1991 г. «О налоге на прибыль предприятий и организаций». В частности, это касалось промышленных, строительных и сельскохозяйственных предприятий, которые в первые два года работы освобождались от уплаты налога, а в третий и четвертый годы уплачивали лишь его часть, а также организаций, осуществляющих капитальные вложения в свое развитие и расширение. С 1 января 2002 г. налог на прибыль организаций действует на всей территории России в соответствии с гл. 25 НК РФ.

2. Налогоплательщики и объект налогообложения

Налогоплательщики	Объект налогообложения
Российские организации	Доходы, уменьшенные на величину расходов
Иностранные организации, получающие доход через постоянные представительства в России	Доходы полученные через эти постоянные представительства, уменьшенные на величину произведенных этими постоянными представительствами расходов
Иные иностранные организации	Доходы, полученные от источников в РФ

Не являются плательщиками налога на прибыль организации: перешедшие на уплату единого налога на вмененный доход; применяющие упрощенную систему налогообложения; уплачивающие налог на игорный бизнес; являющиеся плательщиками единого сельскохозяйственного налога.

Все доходы, полученные налогоплательщиком, подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы.

Доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав. Такую выручку определяют исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах (пп. 1 и 2 ст. 249 НК РФ). Доходы от реализации могут выражаться не только в рублях, но и в иностранной валюте. В этом случае их следует пересчитывать в рубли по курсу, установленному Банком России на дату признания доходов.

В зависимости от выбранного налогоплательщиком метода поступления за реализованные товары (работы, услуги) и имущественные права признаются для расчета налога на прибыль по методу начисления либо по кассовому методу. Все доходы, которые нельзя отнести к доходам от реализации, относятся к внереализационным доходам.

В частности, это доходы:

- от долевого участия в других организациях;
- от положительной курсовой разницы, возникающей при переоценке имущества в виде валютных ценностей;
- от штрафов, пеней, иных санкций, признанных должником или подлежащих уплате должником по решению суда;
- от сдачи имущества в аренду (субаренду);
- от безвозмездно полученного имущества (работ, услуг). (Определяя стоимость такого имущества, необходимо исходить из рыночных цен, указанных в биржевых котировках или установленных независимым оценщиком);
- от дохода прошлых лет, выявленного в отчетном (налоговом) периоде;
- от суммовых и курсовых разниц;
- от сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов при налоге на прибыль;
- от сумм кредиторской задолженности, списанной по истечении срока исковой давности;

- от стоимости излишков товарно-материальных ценностей, выявленных в результате инвентаризации;
- от стоимости материалов или иного имущества, подлежащего демонтажу (разборке) или ликвидации основных средств;
- прочие доходы.

К доходам банков относятся доходы от осуществления банковской деятельности:

- в виде процентов от размещения банком от своего имени и за свой счет денежных средств, предоставления кредитов и займов;
- от платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов;
- от инкассации денежных средств, векселей, платежных и расчетных документов и кассового обслуживания клиентов;
- от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной формах;
- от операций купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней – в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью;
- операций по предоставлению банковских гарантий, авалей и поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение в денежной форме;
- другие доходы, связанные с банковской деятельностью.

К доходам страховых организаций могут относиться:

- страховые премии (взносы) по договорам страхования, сострахования и перестрахования;
- суммы уменьшения (возврата) страховых резервов, образованных в предыдущие отчетные периоды с учетом изменения доли перестраховщиков в страховых резервах;
- вознаграждения и тантъемы (форма вознаграждения страховщика со стороны перестраховщика) по договорам перестрахования;
- вознаграждения от страховщиков по договорам сострахования;
- суммы возмещения перестраховщиками доли страховых выплат по рискам, переданным в перестрахование;
- иные доходы, полученные при осуществлении страховой деятельности.

К доходам профессиональных участников рынка ценных бумаг относятся:

- доходы от оказания посреднических и иных услуг на рынке ценных бумаг;

- часть дохода, возникающего от использования средств клиентов до момента их возврата клиентам в соответствии с условиями договора;
- доходы от предоставления услуг по хранению сертификатов ценных бумаг и (или) учету прав на ценные бумаги;
- доходы от оказания депозитарных услуг, включая услуги по предоставлению информации о ценных бумагах, ведению счета ДЕПО;
- прочие доходы, получаемые профессиональными участниками рынка ценных бумаг от своей профессиональной деятельности.

К доходам, полученным иностранной организацией, не осуществляющей деятельность через постоянное представительство в России, подлежащим обложению налогом относятся:

- дивиденды, выплачиваемые иностранной организации;
- дивиденды, выплачиваемые акционеру (участнику) российских организаций;
- доходы, получаемые в результате распределения в пользу иностранных организаций прибыли или имущества организаций, иных лиц;
- процентный доход от долговых обязательств любого вида;
- доходы от использования в России прав на объекты интеллектуальной собственности;
- доходы от реализации недвижимого имущества, находящегося на территории России;
- штрафы и пени за нарушение российскими гражданами, государственными органами и (или) исполнительными органами местного самоуправления договорных обязательств;
- иные аналогичные доходы.

Среди доходов, не учитываемых при налоге на прибыль (ст. 251 НК РФ) можно выделить средства или имущество, полученные:

- в качестве вклада в уставный (складочный) капитал организации;
- в виде залога или задатка;
- бюджетными учреждениями по решению органов исполнительной власти;
- по кредитному договору или договорам займа (независимо от формы оформления заимствований, включая ценные бумаги по долговым обязательствам);
- в виде имущества, безвозмездно полученного государственными и муниципальными образовательными учреждениями, а также негосударственными образовательными учреждениями, имеющими лицензии на право ведения образовательной деятельности, на ведение уставной деятельности (пп. 22 п. 1 ст. 251 НК РФ);

- в виде имущества (включая денежные средства), полученного религиозными организациями на осуществление уставной деятельности;
- в виде имущества, полученного налогоплательщиком в рамках целевого финансирования. К этим средствам относится имущество, полученное налогоплательщиком и используемое им по назначению, определенному организацией или федеральными законами;
- в виде грантов (пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- комиссионером в пользу комитента (пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ);
- в виде сумм кредиторской задолженности налогоплательщика по уплате налогов и сборов перед бюджетами разных уровней, списанных и (или) уменьшенных иным образом в соответствии с законодательством России;
- в виде стоимости полученных сельскохозяйственными товаропроизводителями объектов сельскохозяйственного назначения, построенных за счет средств бюджетов всех уровней (пп. 19 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Кроме того, в состав налогооблагаемых доходов не включаются товары (работы, услуги, имущественные права), полученные в качестве предварительной оплаты товаров (работ услуг). Правда, это касается только организаций, которые определяют доходы по методу начисления. При кассовом методе суммы полученных авансов учитываются при налогообложении прибыли.

Также не облагается налогом имущество, полученное российской организацией безвозмездно от другой организации или физического лица, если их вклад в уставном (складочном) капитале получателя составляет более 50%. То же самое касается имущества, полученного от организации, чей уставный капитал более чем на 50% состоит из вклада получателя. Такое имущество не признается в целях налогообложения только в том случае, если в течение одного года со дня его получения оно не передается третьим лицам (пп. 11 п. 1 ст. 251 НК РФ). Налогооблагаемым доходом не считаются проценты, полученные за несвоевременный возврат излишне уплаченных (взысканных) налогоплательщиком налогов (подп. 12 п. 1 ст. 251 НК РФ).

В целях определения налоговой базы по налогу на прибыль полученные налогоплательщиком доходы уменьшаются на произведенные расходы.

Расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, произведенные (понесенные) налогоплательщиком. В зависимости от характера, условий, направления деятельности налогоплательщика, а также в целях налогообложения расходы подразделяются на две категории: связанные с производством и реализацией; внереа-

лизационные. И те и другие уменьшают налогооблагаемую прибыль. Классификация расходов, связанных с производством и реализацией, приведена в табл. 2.

Материальные расходы. При определении размера материальных расходов в случае списания сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), в соответствии с принятой организацией учетной политикой для целей налогообложения применяется один из методов оценки этих материалов, сырья (п. 8 ст. 254 НК РФ): по стоимости единицы запасов; по средней стоимости; по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО).

Таблица 2

Классификация затрат

Вид расходов	Состав
Материальные расходы (ст. 254 НК РФ)	Сырье, материалы, комплектующие изделия Услуги производственного характера, инструменты, приспособления, хозяйственный инвентарь Вода, топливо, энергия для производственных нужд, потери, недостачи при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей и др.
Расходы на оплату труда (ст. 255 НК РФ)	Суммы, начисленные работникам в соответствии с принятыми в организации системами оплаты труда. Премии, надбавки. Денежные компенсации за неиспользованный отпуск Единовременные вознаграждения за выслугу лет. Суммы, начисленные за время вынужденного прогула Расходы на оплату труда, сохраняемую работнику во время отпуска. Стоимость форменной одежды, выдаваемой работникам бесплатно (в случаях, предусмотренных законодательством, трудовым или коллективным договором). Расходы на возмещение затрат работников по уплате процентов по займам (кредитам) на приобретение или строительство жилого помещения. Эти расходы для целей налогообложения принимаются в размере, не превышающем 3% фонда оплаты труда. Другие выплаты в пользу работников, предусмотренные трудовым или коллективным договором
Амортизационные отчисления (ст. 256 НК РФ)	Амортизация начисляется на амортизируемое имущество – основные средства и нематериальные активы. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб.
Прочие расходы (ст. 264 НК РФ)	Начисленные налоги и сборы Оплата посреднических услуг. Расходы по обеспечению пожарной безопасности Арендные платежи. Командировочные, представительские, рекламные расходы, а также расходы на подготовку и переподготовку кадров. Расходы на аудиторские услуги, на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, на сертификацию продукции, на ремонт основных средств, на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию и др.

Чтобы рассчитать среднюю себестоимость материалов, необходимо общую стоимость всех запасов одного вида разделить на их количество. Полученный результат умножить на количество материально-производственных запасов, отпущенных в производство. В конце месяца все запасы должны быть оценены по средней стоимости материалов.

Применяя метод ФИФО, сначала списывают материалы по стоимости первой закупленной партии, затем – по стоимости второй и т.д. В конце месяца все запасы оцениваются по стоимости последней партии, купленной в учетном периоде.

Особое место в перечне расходов на оплату труда занимают затраты на страхование работников. При налогообложении прибыли налогооблагаемый доход можно уменьшить на сумму платежей по всем договорам обязательного страхования. Что же касается добровольного страхования, то в состав расходов на оплату труда включаются взносы по следующим договорам (п. 16 ст. 255 НК РФ):

- долгосрочного страхования жизни, заключенным на срок не менее пяти лет – при условии, что застрахованному лицу в течение этого срока ничего не выплачивается (за исключением страховой выплаты в случае его смерти);
- пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения, которые предусматривают выплату пожизненной пенсии только после того, как застрахованный работник получит право на государственную пенсию;
- личного страхования, предусматривающего оплату медицинских расходов застрахованного;
- личного страхования, которые заключены на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей.

Однако расходы по перечисленным выше договорам уменьшают налогооблагаемые доходы только в пределах определенных норм. Так, совокупная сумма взносов по договорам долгосрочного страхования жизни, пенсионного страхования и негосударственного пенсионного обеспечения не должна превышать 12 % суммы расходов на оплату труда. А предельный размер платежей по договорам добровольного страхования, предусматривающим оплату медицинских расходов, составляет 6 % суммы расходов на оплату труда. Особый норматив установлен ст. 255 НК РФ для платежей по договорам добровольного личного страхования, заключенным на случай смерти застрахованного лица либо утраты им трудоспособности в связи с исполнением должностных обязанно-

стей. Эти платежи уменьшают налогооблагаемый доход в пределах 15 тыс. руб. в год на одного застрахованного работника.

Амортизация. Суммы начисленной амортизации являются расходами, связанными с производством и реализацией продукции. Амортизация начисляется на амортизируемое имущество (основные средства и нематериальные активы), которое находится у налогоплательщика на праве собственности, используется им для извлечения дохода и стоимость которого погашается путем начисления сумм амортизации. Амортизируемым признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 100 тыс. руб. (п. 1 ст. 256 НК РФ).

Под основными средствами (ОС) в целях исчисления налога на прибыль понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг) или для управления организацией.

Первоначальная стоимость объекта ОС определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, пригодного для использования.

Первоначальная стоимость безвозмездно полученных основных средств устанавливается, исходя из рыночной цены на дату оприходования. Первоначальная стоимость основных средств, полученных в виде вкладов в уставный капитал, определяется в отношении: юридических лиц – по данным налогового учета у передающей стороны; физических лиц – по документально подтвержденным расходам на приобретение.

Восстановительная стоимость амортизируемых основных средств, приобретенных (созданных) до вступления в силу гл. 25 НК РФ, определяется как их первоначальная стоимость с учетом переоценок, проведенных до даты вступления в силу указанной нормы. Остаточная стоимость ОС, введенных в эксплуатацию после этой даты, определяется как разница между их первоначальной (восстановительной) стоимостью и суммой амортизации, начисленной за период эксплуатации.

Остаточная стоимость объектов амортизируемого имущества, амортизация по которым начисляется нелинейным методом, рассчитывается по формуле: $S_n = S (1 - 0,01k)^n$, где: S_n – остаточная стоимость указанных объектов по истечении n месяцев после их включения в соответствующую амортизационную группу; S – первоначальная (восстановительная) стоимость указанных объектов; n – количество полных месяцев, прошедших со дня включения объектов в соответствующую амортизационную группу до дня их исключения из состава данной группы, не счи-

тая периода (исчисленного в полных месяцах), в течении которого такие объекты не входили в состав амортизируемого имущества; k – норма амортизации, в том числе с учетом повышающего (понижающего) коэффициента, применяемая в отношении соответствующей амортизационной группы.

Основные средства распределяются по амортизационным группам в зависимости от сроков их полезного использования на основании постановления Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект ОС занят в производстве. Этот срок определяется налогоплательщиком самостоятельно на дату ввода данного объекта в эксплуатацию.

Распределение основных средств по амортизационным группам

Амортизационная группа	Срок полезного использования имущества
1-я группа	От 1 года до 2 лет включительно
2-я группа	Свыше 2 лет до 3 лет включительно
3-я группа	Свыше 3 лет до 5 лет включительно
4-я группа	Свыше 5 лет до 7 лет включительно
5-я группа	Свыше 7 лет до 10 лет включительно
6-я группа	Свыше 10 лет до 15 лет включительно
7-я группа	Свыше 15 лет до 20 лет включительно
8-я группа	Свыше 20 лет до 25 лет включительно
9-я группа	Свыше 25 лет до 30 лет включительно
10-я группа	Свыше 30 лет

Как видим из приведенных выше данных, все основные средства разбиты на десять амортизационных групп. Для каждой из них установлен интервал срока полезного использования. Конкретный срок в рамках этого интервала организация выбирает самостоятельно.

Не подлежат амортизации:

- имущество бюджетных организаций, не используемое в предпринимательской деятельности;
- имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или купленное за счет средств целевых поступлений и используемое для некоммерческой деятельности;
- имущество, купленное или созданное за счет бюджетных средств;
- объекты внешнего благоустройства;
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства. Стоимость приобретенных изданий и иных подобных объектов (за исключением произведений искусства),

включается в состав прочих расходов (связанных с производством и реализацией), в полной сумме в момент приобретения указанных объектов.

В ряде случаев (п. 3 ст. 256 НК РФ) из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (или полученные) по договору о безвозмездном пользовании;
- находящиеся по решению руководства организации на консервации продолжительностью свыше трех месяцев;
- находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше двенадцати месяцев.

Начисление амортизации по объекту ОС начинается с 1 -го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в эксплуатацию. Начисление по данному объекту прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло полное списание стоимости такого объекта либо когда данный объект выбыл из состава амортизируемого имущества по любым основаниям (п. 4 и п. 5 ст. 259 НК РФ).

Выбранный метод не может быть изменен в течение всего периода начисления суммы амортизации по объекту суммы амортизируемого имущества. Амортизация по объекту амортизируемого имущества начисляется в соответствии с нормой, определенной для данного объекта в зависимости от срока его полезного использования.

Налогоплательщики начисляют сумму амортизации линейным либо нелинейным способом, который устанавливают самостоятельно применительно ко всем объектам амортизируемого имущества и отражают в своей учетной политике. Изменение метода допускается с начала очередного года. При этом налогоплательщик вправе переходить с нелинейного на линейный метод не чаще одного раза в пять лет. Сумму амортизации налогоплательщик исчисляет ежемесячно, причем по каждой амортизационной группе – в случае применения нелинейного метода, по каждому объекту амортизируемого имущества – при линейном методе (п. 1 и 2 ст. 259 НК РФ).

Линейный способ. Чтобы рассчитать ежемесячную сумму амортизационных отчислений линейным методом, необходимо первоначальную стоимость объекта ОС умножить на норму амортизационных отчислений. Норма амортизационных отчислений, рассчитывается по формуле:

$$K = 1:n \times 100 \%,$$

где: K – месячная норма амортизации в процентах; n – срок полезного использования объекта ОС, выраженный в месяцах.

Налогоплательщик применяет линейный метод в отношении зданий, сооружений, передаточных устройств (входящих в 8–10 амортизационные группы) независимо от сроков ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять один из двух методов, приведенных выше.

Нелинейный метод. Предполагается разделение всего амортизируемого имущества на группы. По каждой группе определяется суммарная стоимость имущества (суммарный баланс). Суммарный баланс каждой амортизационной группы ежемесячно уменьшается на сумму начисленной амортизации. Эту сумму определяют, исходя из произведения суммарного баланса и суммы амортизации: $A = B (k:100)$, где A – сумма начисленной за один месяц амортизации для соответствующей амортизационной группы; B – суммарный баланс соответствующей амортизационной группы; k – норма амортизации для соответствующей амортизационной группы.

**Нормы амортизации, используемые
в случае применения нелинейного метода приведены ниже**

Амортизационная группа	Норма амортизации (месячная), %
1-я группа	14,3
2-я группа	8,8
3-я группа	5,6
4-я группа	3,8
5-я группа	2,7
6-я группа	1,8
7-я группа	1,3
8-я группа	1,0
9-я группа	0,8
10-я группа	0,7

Если суммарный баланс амортизационной группы становится менее 20 тыс. руб. в месяце, следующем за месяцем, в котором указанное значение было достигнуто, и если за это время суммарный баланс соответствующей группы не увеличился в результате ввода в эксплуатацию объектов амортизируемого имущества, то налогоплательщик вправе упразднить указанную группу, при этом значение суммарного баланса будет отнесено на внереализационные расходы текущего периода.

Ускоренная (замедленная) амортизация. В отношении ОС, используемых в условиях агрессивной среды и (или) повышенной сменности, налогоплательщик к основной норме амортизации вправе применять специальный коэффициент (но не выше 2). При этом нельзя начислять ускоренную амортизацию по основным средствам, которые относятся к

первой-третьей амортизационным группам, если амортизация по ним начисляется нелинейным методом.

Ускоренная амортизация может применяться в отношении:

- собственных амортизируемых ОС налогоплательщиков–сельскохозяйственных организаций промышленного типа (птицефабрик, животноводческих комплексов, зверосовхозов, тепличных комбинатов);
- собственных амортизируемых ОС налогоплательщиков–организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны или туристско-рекреационной особой экономической зоны (п. 1 ст. 2593 НК РФ).

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

- амортизируемых основных средств (являющихся предметом договора лизинга) налогоплательщика, у которого данные ОС должны учитываться в соответствии с условиями договора;
- амортизируемых основных средств, используемых только для осуществления научно-технической деятельности (п. 2 ст. 2593 НК РФ).

Указанный специальный коэффициент не применяется к основным средствам, относящимся к 1-3 амортизационным группам.

Допускается начисление сумм амортизации по нормам ниже установленных по решению руководителя организации, закрепленному в учетной политике (п. 4 ст. 2593 НК РФ).

Прочие расходы, связанные с производством и реализацией товаров. Большинство таких расходов (ст. 264 НК РФ) учитывается в целях налогообложения прибыли без каких-либо ограничений. Но есть среди них и те, которые уменьшают налогооблагаемый доход лишь в определенных пределах. Это представительские расходы, расходы на рекламу, командировочные расходы (суточные), расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР).

Виды нормируемых (прочих) расходов

Виды нормируемых (прочих) расходов	Норматив
Представительские	В размере фактических затрат, но не более 4% фонда оплаты труда
На рекламу	Ряд затрат относится на расходы без ограничений. Остальные в размере фактических затрат, но не более 1% выручки (без НДС)
Командировочные –	Нормируются только в отношении суточных
На НИОКР	В размере фактических затрат, в случае как положительного, так и отрицательного результата (в некоторых случаях с коэффициентом 1,5)

Представительские расходы. К таким относятся расходы, отчисляемые налогоплательщиком на официальный прием и (или) обслуживание представителей других организаций, участвующих в переговорах в целях установления и (или) поддержания взаимного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседание совета директоров (правления) или иного руководящего органа налогоплательщика независимо от места проведения указанных мероприятий. К представительским относятся также расходы на транспортное обеспечение доставки указанных лиц к месту проведения представительского мероприятия, их «буфетное» обслуживание во время переговоров, оплата услуг переводчиков (пп. 2 п. 49 ст. 264 НК РФ). Представительские расходы не должны превышать 4 % расходов на оплату труда за один квартал, полугодие, девять месяцев или год.

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

Расходы на рекламу. В п. 4 ст. 264 НК РФ перечислены виды рекламных расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход без каких-либо ограничений. Это, в частности, средства, истраченные на:

- рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- световую и иную наружную рекламу, в том числе на изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- участие в выставках, ярмарках, экспозициях;
- оформление витрин, выставок-продаж, демонстрационных залов и др.;
- изготовление рекламных брошюр и каталогов, рассказывающих о работах, услугах, выполняемых организацией;
- уценку товаров, которые потеряли свои первоначальные качества при экспонировании.

Любые другие рекламные расходы учитываются в размере, не превышающем 1% выручки. К таким расходам, относятся средства, истраченные на покупку или изготовление призов, вручаемых победителям розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний.

Командировочные расходы. Отправляя сотрудника в командировку, организация оплачивает ему: проезд; жилье; суточные; другие расходы, произведенные этим сотрудником по поручению работодателя.

Закон (пп 12 п. 1 ст. 264 НК РФ) устанавливает только ограничение командировочных расходов: суточные уменьшают налогооблагаемый доход в пределах норм, определенных Правительством России. Расходы

по найму жилого помещения не нормируются. Главное требование к этим расходам подтверждение «оправдательными» документами.

В настоящее время в России действует норма суточных по командировкам, в соответствии с которой работнику следует выплачивать 700 руб.

Расходы на НИОКР. Согласно ст. 262 НК РФ к этим расходам относятся средства, потраченные организацией на: разработку новой продукции или усовершенствование уже производимых товаров; формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования НИОКР.

Первый вид затрат относят на прочие расходы равномерно в течение одного года, начиная с месяца, следующего за месяцем, в котором были завершены исследования, при условии использования результатов таких исследований и разработок в производстве и (или) для реализации товаров (выполнения работ, оказания услуг). Расходы на НИОКР, которые не дали положительного результата, также подлежат включению в состав прочих расходов равномерно в течение одного года в размере фактически осуществленных расходов (п. 2 ст. 262 НК РФ). Расходы на НИОКР, в том числе не давшие положительного результата, произведенные налогоплательщиками-организациями, зарегистрированными и работающими на территориях особых экономических зон, признаются в том периоде, в котором были осуществлены, в размере фактических затрат. Расходы на НИОКР, в том числе не давшие положительного результата, по перечню, установленному Правительством России, включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат с коэффициентом 1,5 (п. 2 ст. 262 НК РФ). Расходы на НИОКР, осуществляемые в форме отчислений на формирование Российского фонда технологического развития, а также иных отраслевых фондов финансирования НИОКР, признаются для целей налогообложения в пределах 1,5% доходов (валовой выручки организации) (п. 3 ст. 262 НК РФ).

Посреднические услуги. Организации обращаются к посредникам (комиссионерам, поверенным, агентам), чтобы продать свою продукцию (работы, услуги) или купить необходимые товары (найти подрядчиков). И в первом, и во втором случае посредник работает за вознаграждение. Если посредник продает товары организации, то вознаграждение включается в состав расходов, связанных с производством и реализацией (пп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ). Организации, определяющие расходы методом начисления, признают вознаграждение расходом после того, как получают отчет от посредника о проделанной работе. А органи-

зации, использующие кассовый метод, включают вознаграждение в состав расходов лишь после того, как рассчитаются с посредником.

Внереализационные расходы. К таким расходам относятся затраты, не связанные с производством и реализацией продукции. Среди таких расходов, в частности, названы (ст. 265 НК РФ): проценты, начисленные по заемным средствам; отрицательные курсовые и суммовые разницы; разница между курсом покупки или продажи иностранной валюты и курсом, установленным Банком России; судебные издержки; затраты на ликвидацию основных средств, которые выводятся из эксплуатации; признанные должником штрафы и пени по хозяйственным договорам; средства, уплаченные за услуги банков; затраты на аннулированные производственные заказы; убытки по сделке уступки права требования; потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций; убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Проценты по долговым обязательствам. Долговые обязательства – это кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления (п. 1 ст. 269 НК РФ). В состав внереализационных доходов включаются проценты, начисленные по долговым обязательствам. Указанной статьей НК РФ установлены два норматива, ограничивающие размер процентов.

Первый норматив рассчитывается организацией, получившей один квартал несколько займов (кредитов) на сопоставимых условиях. Долговыми обязательствами, выданными на сопоставимых условиях, считаются обязательства, выданные: в одинаковой валюте; на один и тот же срок; под одинаковое залоговое обеспечение.

Проценты по каждому из кредитов уменьшают налогооблагаемую базу только в пределах среднего процента по всем сопоставимым займам, увеличенного на 20 %.

Второй норматив применяется по долговым обязательствам, полученным в рублях, и равен ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, а по долговым обязательствам в иностранной валюте – 15% годовых. Второй норматив предназначен для организаций, у которых нет долговых обязательств на сопоставимых условиях. Однако его могут применять и организации, имеющие долговые обязательства на сопоставимых условиях. Таким образом, у организаций существует право выбора норматива: можно использовать тот из них, который позволит включить в состав внереализационных расходов большую сумму уплаченных процентов.

Суммовые разницы образуются в тех случаях, когда меняется курс иностранной валюты, в которой выражена дебиторская или кредиторская задолженность. Кредиторы включают эти разницы во внереализационные расходы, если: в день, когда они отгрузили продукцию, курс иностранной валюты был больше, чем когда продукцию оплатил покупатель; в день перечисления аванса в счет будущей поставки товаров курс был больше, чем в день отгрузки этих товаров.

У дебиторов все наоборот. Они учитывают в расходах суммовые разницы из-за того, что: в тот день, когда были оприходованы товары, курс иностранной валюты оказался меньше курса, установленного на день их последующей оплаты; покупатель перечислил аванс по курсу, меньшему, чем курс, установленный на день отгрузки продукции.

Штрафы и пени по хозяйственным договорам. Штрафы, пени, а также иные санкции по хозяйственным договорам включаются в состав внереализационных расходов, если организация признала, что должна их уплатить, или ее обязал это сделать суд. В остальных случаях организация не вправе включать штрафы и пени, предусмотренные договорами, в состав расходов, которые уменьшают налогооблагаемый доход.

Расходы по договору уступки права требования. Как правило, продавец уступает свою дебиторскую задолженность дешевле, чем стоят товары, из-за которых эта задолженность возникла. Другими словами, он получает убыток от уступки долга, который можно включить в состав внереализационных расходов. В соответствии со ст. 279 НК РФ существует две ситуации в отношении уступки права требования третьему лицу.

Первая ситуация: продавец (или налогоплательщик, перекупивший право требования у продавца) уступил свою дебиторскую задолженность до того, как по ней наступил срок платежа. В этой ситуации в состав внереализационных расходов можно включить лишь ту часть убытка по договору, которая не превышает сумму процентов, начисленных на доход от уступки права требования. Указанные проценты нужно начислять, начиная со дня, когда было уступлено право требования, заканчивая днем, в который истекает срок погашения уступленного долга. По рублевым долгам начисляемые проценты равны ставке рефинансирования Банка России, увеличенной в 1,1 раза, а по валютным долгам – 15% годовых.

Вторая ситуация: если организация уступила право требования своему дебитору после того, как истек срок платежа по его долгу, в состав внереализационных расходов включается весь убыток, полученный по договору цессии. Но в день уступки на расходы можно списать только

50% убытка. Оставшаяся его часть будет признана расходами только через 45 дней (п. 2 ст. 279 НК РФ).

К расходам, не учитываемым для целей налогообложения, относятся: дивиденды, выплачиваемые организацией; пени и штрафы за нарушение налогового законодательства; взносы в уставный капитал; средства и имущество, переданные по договору займа; вознаграждения работникам, не предусмотренные трудовым договором; материальная помощь, выдаваемая работникам; стоимость безвозмездно переданного имущества и др.

Резервы, создаваемые налогоплательщиками при учете доходов и расходов методом начисления			
Резерв по сомнительным долгам	Резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию	Резерв на ремонт основных средств	Резерв на выплату отпускных и вознаграждений за выслугу лет

Полный перечень не учитываемых расходов смотри в ст. 270 НК РФ.

Резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Налогоплательщик (организация), реализующий товары (работы, услуги), вправе создавать резервы на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию (п. 1 ст. 267 НК РФ). Организация самостоятельно принимает решение о создании такого резерва и в своей учетной политике определяет предельный размер отчислений в этот резерв. Расходами признаются суммы отчислений на дату реализации указанных товаров (работ). При этом размер созданного резерва не может превышать предельного размера, определяемого как доля фактически осуществленных налогоплательщиком расходов по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию в общем объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период (п. 3 ст. 267 НК РФ). Если организация ранее не принимала на себя гарантийных обязательств, то она при создании данного резерва должна исходить из ожидаемых расходов на гарантийный ремонт. Суммы, зачисленные в резерв по гарантийному ремонту, включаются в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией.

Сумма резерва, не полностью использованная налогоплательщиком в налоговом периоде может быть перенесена им на следующий налоговый период. Причем сумма вновь создаваемого резерва должна быть

скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего налогового периода.

Так, если сумма вновь создаваемого резерва меньше суммы остатка резерва, созданного в предыдущем налоговом периоде, то разница между ними подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика текущего налогового периода.

Если сумма созданного резерва меньше суммы расходов на ремонт, произведенных налогоплательщиком, разница между ними подлежит включению в состав прочих расходов (п. 5 ст. 267 НК РФ).

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Налогоплательщик вправе создавать резерв под предстоящий ремонт основных средств, исходя из совокупной стоимости ОС и соответствующих нормативов отчислений (п. 2 ст. 324 НК РФ). Совокупная стоимость основных средств определяется как сумма первоначальной стоимости всех амортизируемых ОС, введенных в эксплуатацию по состоянию на начало налогового периода, в котором образуется резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств. Норматив отчислений организация определяет самостоятельно исходя из частоты и периодичности проведения ремонтных работ.

Сумма резерва равна произведению совокупной стоимости основных средств и норматива отчислений. При этом предельная сумма не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Если сумма фактических затрат на ремонт ОС в отчетном (налоговом) периоде превысит сумму созданного резерва, то остаток затрат для целей налогообложения включается в состав прочих расходов. Если на конец налогового периода остаток превысит сумму фактических затрат на ремонт основных средств, то сумма такого превышения включается в состав доходов налогоплательщика.

Резерв предстоящих расходов на оплату отпусков и выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет. Налогоплательщик обязан отразить в своей учетной политике принятый им способ резервирования, средств для указанных целей, определить предельную сумму отчислений и ежемесячный процент отчислений (п. 1 ст. 324.1 НК РФ). Ежемесячный процент отчислений рассчитывается путем деления предполагаемого размера расходов на оплату отпусков на предполагаемые расходы труда. Полученный таким образом процент ежемесячно умножают на начисленную заработную плату работников. Отчисления в резерв на оплату отпусков (выплату вознаграждений) включают в состав расходов на оплату труда.

В конце года сумму созданного резерва нужно сравнить с суммой фактически начисленных отпускных. Если резерв окажется больше, неиспользованный остаток будет включен в состав внереализационных доходов. В таком же порядке налогоплательщик осуществляет отчисления в резерв предстоящих расходов на выплату ежегодных вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

Резерв по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров (выполнением работ, оказанием услуг), если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ). Чтобы создать такой резерв, организация должна проинвентаризовать свою дебиторскую задолженность. Сомнительные долги, выявленные при инвентаризации, делятся на три группы: долги, срок погашения которых истек более чем за 90 дней до даты инвентаризации; долги, срок погашения которых истек за 45–90 дней до даты инвентаризации; долги, срок погашения которых истек менее чем за 45 дней до даты инвентаризации.

В резерв включается вся сумма долгов первой группы, 50% долгов второй группы; долги третьей группы не включаются в резерв. Сформированный таким образом, резерв не должен превышать 10% выручки, полученной от реализации товаров (работ, услуг).

Резерв по сомнительным долгам организация может использовать лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов. Безнадежным долгом считается задолженность, по которой истек срок исковой давности или которую невозможно взыскать с должника. Сумму резерва по сомнительным долгам, не полностью использованную налогоплательщиком в отчетном периоде на покрытие убытков по безнадежным долгам, можно перенести на следующий отчетный (налоговый) период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода. Если сумма вновь создаваемого резерва меньше суммы остатка, разница подлежит включению в состав внереализационных доходов налогоплательщика. Если сумма вновь создаваемого резерва больше суммы остатка, разница подлежит включению во внереализационные расходы в текущем отчетном (налоговом) периоде.

Списание долгов, признаваемых безнадежными, проводится за счет созданного резерва. Если величина резерва окажется меньше суммы безнадежных долгов, то разница (убыток) будет включена в состав внереализационных расходов (п. 5 ст. 266 НК РФ).

Кассовый метод определения доходов и расходов. Организации (за исключением банков) вправе определять доходы и расходы кассовым методом или методом начисления. Организация, применяющая кассовый метод, признает свои доходы в тот момент, когда деньги поступили на расчетный счет или в кассу. А расходы для целей налогообложения учитываются только после их оплаты. Кассовым методом могут воспользоваться организации средняя выручка которых от реализации товаров (работ, услуг) без НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал (п. 1 ст. 273 НК РФ).

Использование кассового метода – право организации, а не ее обязанность. Если организация считает целесообразным применять метод начисления, она может им воспользоваться, даже если выручка от реализации не превышает 1 млн руб. за квартал.

Выбранный метод определения доходов и расходов (начисления или кассовый) должен быть отражен в учетной политике организации. Этот метод не разрешается изменять в течение всего года. Если у организации, использующей кассовый метод, хотя бы в одном из кварталов средняя выручка превысит 1 млн руб., то право на данный метод будет утрачено, и организации придется пересчитать все доходы и расходы методом начисления начиная с 1 января.

Порядок определения доходов. Согласно п. 2 ст. 273 НК РФ для налогоплательщиков, применяющих кассовый метод, датой получения дохода считается день погашения дебиторской задолженности. Долг может быть погашен деньгами, имуществом или любым другим способом. Доходом также являются полученные организацией авансы.

Порядок определения расходов. Применяя кассовый метод, организация может уменьшить полученные доходы на величину только оплаченных расходов. Оплатой товара (работ, услуг, имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства не только деньгами, но и иным имуществом (п. 3 ст. 273 НК РФ). Затраты на сырье и материалы относятся к расходам по мере того, как они оплачены и списаны в производство. Проценты за пользование заемными средствами, в том числе банковскими, также учитываются в момент их выплаты. Такие расходы являются нормируемыми. Расходы по оплате труда учитываются в тот момент, когда деньги выданы из кассы. Суммы амортизации исчисляются только в отношении имущества, которое оплачено и используется в производстве.

Если организация применяет кассовый метод, то расходы по уплате налогов и сборов учитываются в тот момент, когда их перечислили с расчетного счета организации.

Порядок определения доходов и расходов методом начисления.

Большинство организаций, рассчитывая налог на прибыль, определяют доходы и расходы методом начисления.

При использовании метода начисления доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (п. 1 ст. 127 НК РФ).

При безвозмездном получении имущества (работ, услуг) у получающей стороны доход признается на дату подписания сторонами акта о приеме-передаче имущества (приемки-сдачи работ, услуг). Безвозмездно полученные денежные средства учитываются в составе внереализационных доходов в день их зачисления на расчетный счет или поступления в кассу. В таком же порядке признаются внереализационные доходы по дивидендам от долевого участия в деятельности других организаций, а также суммы возвращенных взносов, ранее уплаченных некоммерческим организациям.

Доходы от сдачи имущества в аренду (субаренду), лицензионные платежи за пользование объектами интеллектуальной собственности признаются на дату осуществления расчетов в соответствии с условиями заключенных договоров или по предъявлении документов, служащих основанием для проведения расчетов.

Внереализационные доходы в виде штрафов, пеней и иных санкций за нарушение обязательств признаются в тот день, когда их признал должник либо когда вступило в силу решение суда об уплате санкций.

На последний день отчетного (налогового) периода доходом признаются: сумма восстановленных резервов; сумма дохода от участия в простом товариществе, распределяемого в пользу налогоплательщика; доходы от доверительного управления имуществом.

Стоимость материалов, полученных от ликвидации амортизируемого имущества, следует признать внереализационным доходом в день составления акта на списание основных средств. Выявив доход (прибыли) прошлых лет, его нужно сразу же признать в качестве внереализационного.

Внереализационные доходы в виде положительных курсовых разниц определяются на дату совершения операций с иностранной валютой, а также на последний день текущего месяца по имуществу и обязательствам, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Финансовый результат от купли-продажи валюты (разница между курсом Банка России и курсом покупки-продажи) утанавливается на дату перехода права собственности на иностранную валюту.

Порядок определения расходов. Расходы, определяемые методом начисления, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и (или) иной формы оплаты (п. 1 ст. 272 НК РФ).

Затраты на сырье и материалы, используемые для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), признаются расходами в день передачи таких активов в производство.

Так как амортизируемое имущество переносит свою стоимость на продукцию в течение всего срока полезного использования, то рассчитанные суммы амортизации по нему подлежат ежемесячному отражению в составе расходов. Также ежемесячно в качестве расходов признаются затраты на оплату труда, начисленные в соответствии с требованиями трудового законодательства. Понятие «расходы на оплату труда» в налоговом учете намного шире, чем в бухгалтерском, так как по этой же статье учитывается стоимость бесплатно выдаваемой форменной одежды и т.п.

Расходы на ремонт основных средств учитываются в полном объеме в том отчетном периоде, в котором они были произведены, причем эти расходы могут быть понесены не только собственником ОС, но и арендатором и не зависят от факта оплаты. В составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией продукции, учитываются суммы налогов и сборов, установленных законодательством.

Расходы, на образование резерва по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию признаются на дату реализации товаров, подлежащих такому обслуживанию. Расходы на образование резерва по сомнительным долгам учитываются равномерно и принимаются во внимание при налогообложении в течение периода, на который формируется этот резерв. Таким образом, на последнее число календарного месяца необходимо отразить сумму расхода на создание резерва по сомнительным долгам.

Суммы комиссионных сборов, арендных (лизинговых) платежей за арендуемое имущество, а также расходы на оплату сторонним организациям выполненных ими работ признаются на дату расчетов по заключенным договорам или на дату предъявления документов, служащих основанием для расчетов.

Перенос убытков на будущее. Налогоплательщик, понесший убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде (в предыдущих налоговых периодах), вправе уменьшить налогооблагаемую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного им убытка или на часть этой суммы (п. 1 ст. 283 НК РФ). Убыток, не перенесенный на ближайший

год, может быть перенесен целиком или частично на следующий год из последующих девяти лет. Если налогоплательщик понес убытки более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее проводится в очередности, в которой они понесены.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка, в течение всего срока, в который этот убыток уменьшает налоговую базу текущего налогового периода на суммы ранее полученных убытков.

3. Налоговые ставки, налоговый и отчетный периоды

Налоговые ставки. Основная налоговая ставка по налогу на прибыль – 20%. При этом, сумма налога, исчисленная по ставке 2%, зачисляется в федеральный бюджет; сумма налога, исчисленная по ставке 18%, зачисляется в бюджеты субъектов Федерации, законами этих субъектов данная ставка может быть снижена, но не более чем до 13,5%.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в России:

10% – от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) судов, самолетов или других подвижных транспортных средств, либо контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок;

20% – со всех остальных доходов.

К налоговой базе, определяемой по доходам, полученным в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

13% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами – налоговыми резидентами России;

15% – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских организаций иностранными организациями, а также по доходам, полученным в виде дивидендов российскими организациями от иностранных организаций.

Прибыль, полученная Банком России от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», не облагается налогом по ставке 0%.

Налоговый и отчетный периоды. Налоговым периодом по налогу признается календарный год. Налоговая декларация подается до 28 марта следующего года. Отчетными периодами по налогу признаются I квартал, полугодие; девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансо-

вые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т.д. – до окончания календарного года. Налоговые расчеты представляются не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода.

Порядок исчисления и уплаты налога и авансовых платежей. Ежеквартально уплачивать налог на прибыль вправе бюджетные и иностранные организации, у которых в России есть постоянное представительство; некоммерческие организации, не продающие продукцию; участники простого товарищества (в части прибыли, полученной от совместной деятельности); инвесторы соглашений о разделе продукции, если от таких соглашений получены доходы.

Кроме того, ежеквартально платить налог на прибыль могут организации, чья выручка за предыдущие четыре квартала превышает в среднем 3 млн руб. за каждый квартал. Указанные выше организации должны перечислять налог и сдавать декларации за I квартал, полугодие и девять месяцев не позднее 28 апреля и 28 октября. Способы оплаты налога приведены на рис. 8.

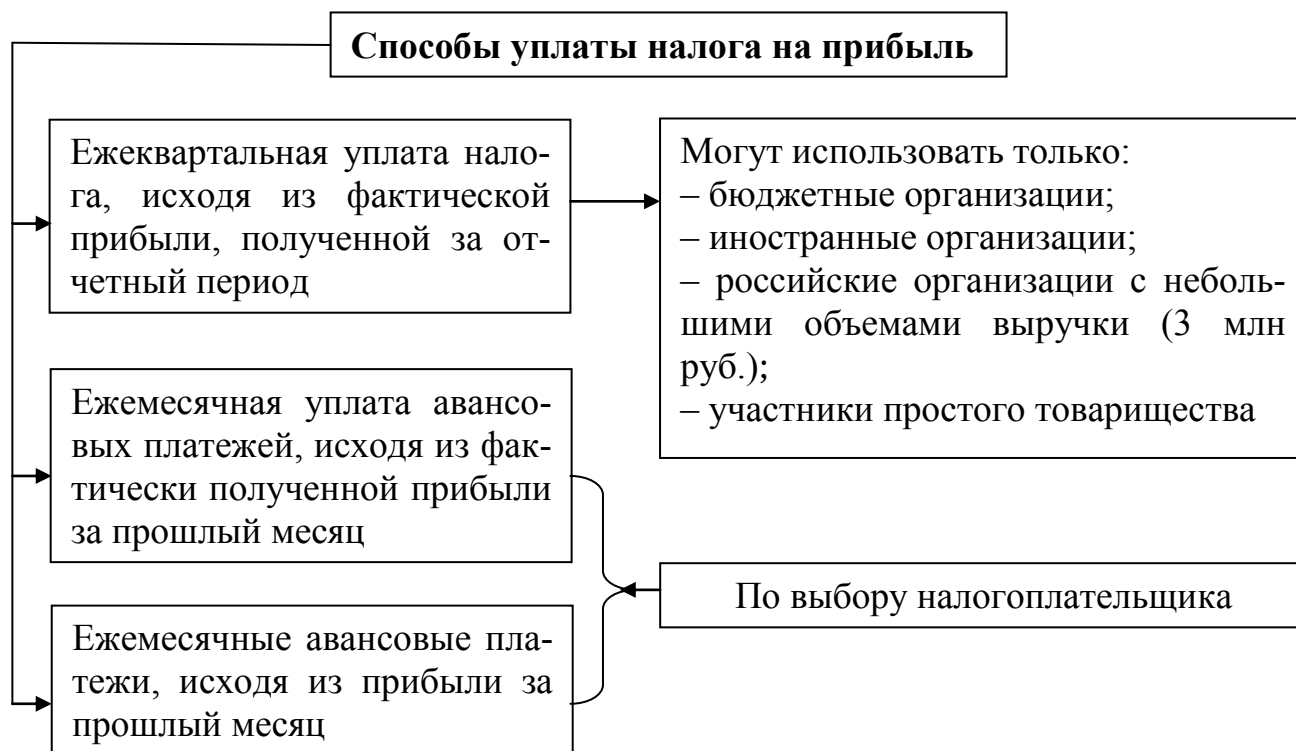


Рис. 8. Способы уплаты налога

Организации, не относящиеся к перечисленным, вправе выбрать один из двух способов, предусмотренных ст. 287 НК РФ:

- уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли за прошлый квартал;
- уплачивать ежемесячные авансовые платежи исходя из фактической прибыли за прошлый месяц.

Организация, выбравшая первый способ, обязана перечислять авансовые платежи не позднее 28-го числа.

В I квартале каждый ежемесячный авансовый платеж равен 1/3 суммы налога за последний квартал предыдущего года, а за каждый месяц II квартала нужно перечислять в бюджет 1/3 от общей суммы налога за I квартал текущего года.

Расчет ежемесячного авансового платежа за III квартал:

ежемесячный авансовый платеж = (налогооблагаемая прибыль за полугодие – налогооблагаемая прибыль за I квартал) × ставка налога на прибыль : 3.

Налог, который нужно платить в последнем квартале года, рассчитывается следующим образом:

ежемесячный авансовый платеж = (налогооблагаемая прибыль за девять месяцев – Налогооблагаемая прибыль за полугодие) × ставка налога на прибыль : 3.

Организации, которые уплачивают ежемесячные авансовые платежи исходя из прибыли за прошлый квартал, рассчитывают сумму авансового платежа по итогам I квартала, первого полугодия, девяти месяцев и года. Такой платеж отражается в декларации по налогу на прибыль. Декларации за отчетные периоды нужно сдать не позднее 28 дней после окончания очередного квартала, т.е.: за I квартал – не позднее 28 апреля; за первое полугодие – не позже 28 июля; за девять месяцев – не позднее 28 октября.

В счет уплаты авансового платежа за квартал засчитывают перечисленные в бюджет ежемесячные авансовые платежи. Если начисленный по декларации налог меньше суммы уплаченных ежемесячных авансовых платежей, эта разница идет в счет уплаты будущих платежей в бюджет. Если же налог по декларации больше налога, уплаченного в бюджет, тогда недостающую сумму нужно внести в бюджет. Сделать это необходимо до окончания срока сдачи декларации.

Аналогично рассчитываются ежемесячные авансовые платежи по налогу на прибыль в III и IV кварталах 2008 г.

Если сумма уплаченных в течение какого-либо квартала ежемесячных авансовых платежей превысит часть авансового платежа по итогам отчетного периода, то организация вправе зачесть переплаченную сумму в счет уплаты иных налогов, пеней и др.

Уплата ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли за прошлый месяц. Для организаций, перешедших на уплату ежемесячных авансовых платежей исходя из полученной прибыли законом (п. 2 ст. 285 НК РФ) установлен свой порядок

определения отчетных периодов: отчетными периодами признаются месяц, два месяца, три месяца и т.д. – до окончания календарного года. Следовательно, подлежащую ежемесячной уплате сумму авансового платежа, исходя из фактической прибыли организации, рассчитывают с учетом ежемесячных авансовых платежей, уже начисленных и уплаченных в предыдущие месяцы.

Эти организации уплачивают такие авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, по итогам которого исчисляется налог. В этот же срок ежемесячно организации обязаны представлять и налоговые декларации за отчетный период, заканчивающийся предыдущим месяцем.

Особенности налогообложения при наличии обособленных подразделений. Обособленное подразделение – это любое территориально обособленное от организации подразделение, по местонахождению которого оборудованы стационарные рабочие места на срок более одного месяца (ст. 11 НК РФ). Организация обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего подразделения в течение одного месяца с момента его создания.

Налог на прибыль в части, поступающей в доходы бюджетов субъектов Федерации, следует зачислять по местонахождению указанных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на них, определяемой пропорционально: расходам на оплату труда или среднесписочной численности (по выбору); остаточной стоимости амортизируемых основных средств. Начиная с 1 января 2005 г. эти два показателя берутся за отчетный (налоговый период). Остаточная стоимость основных средств при этом исчисляется аналогично расчету налога на имущество:

$$[(\text{стоимость имущества на 1 января} + \text{его стоимость на 1 февраля} + \dots + \text{его стоимость на 1 января следующего года}) : 13].$$

Особенности налогообложения дивидендов. Сумму налога, подлежащую удержанию из доходов налогоплательщика – получателя дивидендов, исчисляет налоговый агент исходя из общей суммы налога. Эта сумма определяется как произведение ставки налога (13%) и разницы между суммой дивидендов, подлежащих распределению между акционерами (участниками) в текущем налоговом периоде, уменьшенной на суммы дивидендов, подлежащих выплате иностранцам в текущем налоговом периоде, и суммой дивидендов, полученных самим налоговым агентом в текущем отчетном (налоговом) периоде. Если эта разница отрицательна, то обязанность по уплате налога не возникает и возмещение из бюджета не проводится.

Налоговый учет. Принципы его организации. Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов (ст. 313 НК РФ).

Из данных налогового учета должно быть ясно: как определяются доходы и расходы организации; как исчисляется доля расходов, учитываемая для целей налогообложения в следующих отчетных периодах; какова сумма остатка расходов (убытков), относимая на расходы в следующих отчетных периодах; как формируется сумма резервов; каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

Закон (гл. 25 НК РФ) не содержит жестких стандартов и правил ведения налогового учета. Он предоставляет организации свободу выбора в части ведения учета. Этот порядок организация отражает в своей учетной политике. Вносить в него изменения можно, если изменилось законодательство о налогах и сборах и если организация решила изменить методы учета.

Аналитические регистры налогового учета. Аналитические регистры налогового учета – формы, в которых систематизируется и обобщается информация, необходимая для расчета налога на прибыль (ст. 314 НК РФ). Эти регистры заполняются по данным первичных документов. Глава 25 НК РФ не предъявляет специальных требований к первичным документам налогового учета. Закон (ст. 313 НК РФ) рекомендует использовать в этих целях бухгалтерские регистры. Если же содержащейся в регистрах бухгалтерского учета информации окажется недостаточно для расчета налоговой базы, организация может внести в них дополнительные реквизиты. Отметим, что ст. 313 НК РФ запрещает налоговым органам устанавливать обязательные формы регистров налогового учета.

Методы ведения налогового учета. Существуют две методики налогового учета. Первая заключается в корректировке для целей налогообложения данных бухгалтерского учета. Вторая – автономная система налогового учета, никак не связанная с бухгалтерским учетом.

Корректировка данных бухгалтерского учета. Организации, решившие рассчитывать налогооблагаемую прибыль, исходя из данных бухгалтерского учета, должны четко определить, по каким хозяйственным операциям правила бухгалтерского учета и правила учета для целей налогообложения совпадают, а по каким различаются. Если правила совпадают, операции, отраженные на счетах бухгалтерского учета, будут без изменения участвовать в расчете налога на прибыль. Чтобы таких операций было как можно больше, нужно постараться сблизить бухгалтерскую и налоговую учетную политику. Иными словами, уста-

новить одинаковые способы амортизации основных средств и нематериальных активов, списания материально-производственных запасов в производство, определения производственной себестоимости продукции, оценки незавершенного производства и готовой продукции и т.д. Тогда многие операции, отраженные в бухгалтерском учете, будут без изменения участвовать в расчете налога на прибыль.

Разумеется, правила бухгалтерского учета не всегда удастся «состыковать» с налоговым законодательством. В этом случае обороты по бухгалтерским счетам придется корректировать для целей налогообложения. Для этого организация должна самостоятельно разработать специальный расчет и утвердить его приказом об учетной политике.

Тема 10. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ

Вопросы:

1. Транспортный налог.
2. Налог на игорный бизнес.
3. Налог на имущество организаций.

1. Транспортный налог

Транспортный налог относится к региональным налогам. Он введен 1 января 2003 г. гл. 28 НК РФ и заменил собой ранее действующую систему налогов, зачисляемых в дорожные Фонды:

- налог на реализацию горюче-смазочных материалов;
- налог на пользователей автомобильных дорог;
- налог с владельцев автотранспортных средств;
- налог на приобретение автотранспортных средств.

Транспортный налог регламентируется федеральными законодательными актами, а вводится законодательными актами субъектов РФ, которые в соответствии с НК РФ имеют право определять ставку налога в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты, а также форму отчетности по данному налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их применения.

Налогоплательщики. Плательщиками транспортного налога: выступают лица, на которых в соответствии с законодательством России зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектами налогообложения (табл. 3).

Таблица 3

Группа	Объекты налогообложения	Не являются объектами налогообложения
1-я	Автомобили, мотоциклы и мотороллеры, автобусы, самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу; самолеты и вертолеты; теплоходы, яхты, парусные суда, катера; снегоходы и мотосани; моторные лодки и гидроциклы	Легковые автомобили, оборудованные для инвалидов; морские и речные суда, принадлежащие организациям, для которых основным видом деятельности являются пассажирские и (или) грузовые перевозки; моторные лодки, у которых мощность двигателя не превышает 5 л.с., а также весельные лодки; промысловые морские и речные суда; тракторы, комбайны и другие специальные машины, зарегистрированные на сельскохозяйственные предприятия и используемые для сбора или выращивания сельхозпродукции
2-я	Несамходные (буксируемые) суда	Самолеты и вертолеты, принадлежащие санитарной авиации или медицинской службе; транспортные средства, находящиеся в розыске

3-я	Другие водные и воздушные транспортные средства	Транспортные средства, принадлежащие федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная служба; суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов
-----	---	--

Транспортный налог взимается по легковым и грузовым автомобилям, автобусам, снегоходам и мотосаням, катерам, моторным лодкам и другим водным транспортным средствам, яхтам, иным парусно-моторным судам, гидроциклам с каждой лошадиной силы в зависимости от мощности двигателя.

Так как транспортный налог относится к региональным, субъекты Федерации имеют право уменьшить (увеличить) ставки налога в десять раз. При этом закон предусматривает право субъектов устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока их полезного использования.

**Налоговая база устанавливается
в зависимости от категории объекта налогообложения**



Порядок исчисления и уплаты налога. Юридические лица исчисляют сумму налога самостоятельно. Транспортный налог рассчитывают путем умножения налоговой базы на соответствующую налоговую ставку.

В течение года количество транспортных средств, принадлежащих организации или физическому лицу, может меняться: одни машины

проданы и сняты с регистрации, другие, наоборот, приобретены и зарегистрированы. В этом случае используется специальный понижающий коэффициент, рассчитываемый как отношение количества полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к количеству календарных месяцев в году. Время снятия с регистрации и постановки на регистрацию принимается за полный месяц.

Начиная с 2014 г. владельцы легковых автомобилей, стоимость которых более 3 млн рублей, платят транспортный налог с учетом повышающих коэффициентов от 1,1 до 3. Порядок расчета средней стоимости автомобиля определяет уполномоченный на это федеральный орган исполнительной власти (Минпромторг России).

Физические лица сами транспортный налог не рассчитывают. За них это делает налоговый орган по месту регистрации транспортного средства. Налоговый орган должен сообщить физическому лицу сумму налога не позднее 1 июня года, в котором этот налог требуется заплатить. Рассчитывается налог на основе данных, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, с последующим выставлением гражданам налоговых уведомлений. Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортного средства, обязаны сообщать об этом в налоговый орган по месту своего нахождения в течение 10 дней после его регистрации или снятия с регистрации (п. 4 ст. 362 НК РФ). Помимо того, указанные органы обязаны до 1 февраля текущего календарного года сообщить в налоговый орган о транспортных средствах и лицах, на которых они зарегистрированы, а также обо всех изменениях, произошедших за календарный год (п. 5 ст. 362 НК РФ).

Порядок и сроки уплаты налога и авансовых платежей по налогу. Налог и авансовые платежи по нему налогоплательщики уплачивают по местонахождению транспортных средств в порядке и сроки, установленные законами субъектов Федерации. В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов не предусмотрено иное. Дело в том, что законодательный орган субъекта Федерации при установлении налога может предусмотреть для отдельных категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение года (п. 6 ст. 362 НК РФ).

2. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес относится к региональным налогам. По правовой природе он представляет собой разновидность вмененного налога на отдельные виды деятельности. В рамках специальных налоговых режимов допускается установление особого порядка определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов. Поскольку налог на игорный бизнес – фактически специальный режим налогообложения, игорная деятельность освобождается от уплаты федеральных налогов.

Организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, не вправе применять упрощенную систему налогообложения. Объектами налогообложения являются игровой стол, игровой автомат, кассы тотализатора и букмекерской конторы. В федеральном законе установлены максимальные и минимальные ставки налога в зависимости от объекта налогообложения. Конкретное значение устанавливает субъект Федерации, на территории которого вводится данный налог. Порядок его расчета и уплаты регламентируется гл. 29 НК РФ. Плательщиками налога на игорный бизнес признаются организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в данной сфере.

С 1 января 2009 г. в России созданы специальные зоны для размещения игорных заведений: «Приморье»; «Сибирская монета»; «Янтарная»; «Азов-Сити».

Игорный бизнес – предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями и 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. Следовательно, уплачивать налог должны владельцы казино, заведений, получающих доход от игровых автоматов, а также букмекерских контор, ипподромов и других организаций, которые принимают от населения денежные ставки.

Организатор игорного заведения, в том числе букмекерской конторы – организация или индивидуальный предприниматель, которые осуществляют в сфере игорного бизнеса деятельность по организации азартных игр, за исключением игр на тотализаторе.

Организатор тотализатора – организация или индивидуальный предприниматель, осуществляющие в сфере игорного бизнеса посредническую деятельность по приему ставок от участников взаимных пари и (или) выплате выигрыша.

Участник – физическое лицо, принимающее участие в азартных играх и (или) пари, проводимых организатором игорного заведения (организатором тотализатора).

Азартная игра – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора) по установленным правилам игорного заведения (организатором тотализатора).

Пари – основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения (организатором тотализатора), исход которого зависит от события, относительно которого неизвестно, наступит оно или нет.

Объектами обложения налогом на игорный бизнес являются: игровой стол; игровой автомат; процессинговый центр тотализатора; процессинговый центр букмекерской конторы; пункт приема ставок тотализатора; пункт приема ставок букмекерской конторы.

Игровой стол – специально оборудованное 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 организатор.

Игровой автомат – специальное оборудование (механическое, электрическое, электронное или иное техническое оборудование), установленное в игорном заведении и используемое для проведения азартных игр с любым видом выигрыша без участия в указанных играх представителей организатора игорного заведения.

Касса тотализатора – специально оборудованное место, где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Касса букмекерской конторы – специально оборудованное в игорном заведении место, где учитывается общая сумма ставок и определяется сумма выигрыша, подлежащая выплате.

Невозможность эксплуатации установленного в игорном заведении оборудования, вызванная, например, поломкой, некомплектностью и т.п., не освобождает налогоплательщика от уплаты налога, если в налоговый орган от него не представлено заявление об изменении количества зарегистрированных объектов налогообложения.

Все объекты игрового бизнеса подлежат регистрации в налоговых органах по месту нахождения не позднее, чем за два рабочих дня до да-

ты установки каждого объекта. Датой регистрации считается день, когда в налоговый орган представлено соответствующее заявление. Налоговый орган в течение пяти дней обязан выдать налогоплательщику регистрационное свидетельство. Регистрации в налоговом органе подлежит также любое изменение количества объектов налогообложения, при том не позднее, чем за два рабочих дня до даты установки или выбытия таких объектов. Изменения в ранее выданное свидетельство налоговые органы должны внести также в пятидневный срок.

Налогооблагаемая база и ставки налога. По каждому объекту налогообложения налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения (ст. 367 НК РФ). Таким образом, чтобы рассчитать сумму налога, необходимо умножить количество объектов налогообложения одного вида (например, игровых автоматов) на соответствующую налоговую ставку. Если у налогоплательщика несколько видов объектов (игровые столы, кассы тотализатора и т.д.), то сначала рассчитывают налог по каждому виду, а затем полученные результаты суммируются.

Законом (ст. 369 НК РФ) установлены минимальные и максимальные ставки налога. Конкретные ставки устанавливают региональные законы субъектов Российской Федерации. В случае их отсутствия налог уплачивается по минимальным ставкам.

Ставки по налогу на игорный бизнес

Объект налогообложения	Ставка налога за одну единицу (ст. 369 НК РФ), руб.	
	минимальная	максимальная
Игровой стол	25 000	125 000
Игровой автомат	1500	7500
Процессинговый центр тотализатора или букмекерской конторы	25 000	125 000
Пункт приема ставок тотализатора или букмекерской конторы	5000	7000

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Сумму налога налогоплательщик рассчитывает самостоятельно. Если один игровой стол имеет более одного игрового поля, ставка налога по этому объекту увеличивается кратно количеству игровых полей.

Налоговый период по налогу на игорный бизнес – календарный месяц. Налоговую декларацию за истекший налоговый период налогоплательщик представляет в налоговый орган по месту регистрации объектов налогообложения не позднее 20-го числа месяца, следующего за ис-

текшим периодом. Например, декларация за январь должна быть представлена не позднее 20 февраля, за февраль – не позднее 20 марта и т.д.

Сумма налога по итогам налогового периода уплачивается налогоплательщиком по месту регистрации объектов налогообложения не позднее срока, установленного для подачи налоговой декларации. При установке нового объекта (новых объектов) налогообложения до 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов (включая новый объект налогообложения) и ставки налога, определенной для них. После 15-го числа текущего налогового периода сумма налога по вновь установленному объекту исчисляется как произведение количества таких объектов и 1/2 ставки налога, определенной для этих объектов (п. 3 ст. 370 НК РФ).

При выбытии объекта (объектов) налогообложения до 15-го числа (включительно) текущего налогового периода сумма налога по этому объекту (этим объектам) за этот налоговый период исчисляется как произведение количества данных объектов и 1/2 ставки налога, установленной для них. При выбытии объекта (объектов) налогообложения после 15-го числа текущего налогового периода сумма налога исчисляется как произведение общего количества соответствующих объектов (включая выбывший объект (объекты) налогообложения), и ставки налога, установленной для этих объектов (п. 4 ст. 370 НК РФ).

3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций – важнейший налог в системе имущественного налогообложения в России. Этот налог включается в группу региональных и является прямым и пропорциональным. Налог на имущество – важный финансовый рычаг влияния на результаты хозяйственной деятельности организаций и источник финансирования бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов. Цель введения данного налога – создание заинтересованности у организации в эффективном использовании своего имущества, освобождении от ненужного имущества.

Налог на имущество организаций устанавливается гл. 30 НК РФ и вводится на соответствующей территории законами субъектов Федерации. Законодательные (представительные) органы субъектов Федерации имеют право устанавливать следующие элементы налогообложения: налоговую ставку в пределах, определенных НК РФ; порядок и сроки уплаты налога; форму отчетности по налогу; налоговые льготы и основы для их использования налогоплательщиком.

Плательщики налога. К плательщикам налога на имущество относятся: российские организации; иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории нашей страны.

Не являются плательщиками данного налога юридические лица, переведенные на уплату единого налога на вмененный доход; субъекты малого предпринимательства, перешедшие на упрощенную систему налогообложения.

Для признания имущества объектом основных средств необходимо одновременное выполнение ряда условий, а именно:

- использование имущества в течение длительного времени – свыше 12 месяцев;
- наличия актива, стоимостью не менее 100 тыс. руб.;
- использование имущества в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Не признается объектом налогообложения земля.

Объекты обложения налогом на имущество организаций приведены на рис. 9.

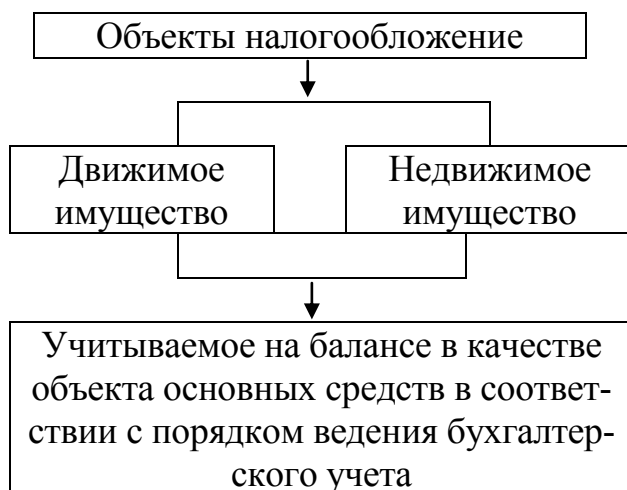


Рис. 9.

Налоговая база. Налоговой базой по налогу на имущество выступает среднегодовая стоимость имущества, определенная с учетом начисленного износа, рассчитанного по нормам амортизационных отчислений по стандартам бухгалтерского учета. Среднегодовая (средняя) стоимость имущества – объекта налогообложения за налоговый (отчетный) период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каж-

дого 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).

Следует обратить внимание на особенности определения налоговой базы в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности). Эти особенности заключаются в том, что имущество, переданное для осуществления совместной деятельности, остается на балансе у передавшей стороны, соответственно и обязанность по уплате налога остается за этой организацией. Лицо, на которое возложена обязанность по ведению общих дел, должно сообщить об изменении стоимости объекта основных средств не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом (ст. 377 НК РФ).

Имущество, переданное в доверительное управление, а также приобретенное в рамках договора доверительного управления, подлежит налогообложению (за исключением имущества, составляющего паевой инвестиционный фонд) у учредителя доверительного управления (ст. 378 НК РФ).

Ставки налога. Существуют следующие ставки налога на имущество организаций.

Предельная ставка, определенная НК РФ, составляет 2,2%. Субъект Российской Федерации вправе дифференцировать установленные на своей территории налоговые ставки от 0 до 2,2% в зависимости от категории налогоплательщиков и (или) имущества, являющегося объектом налогообложения. Что касается объектов недвижимого имущества, налоговая база в отношении которых определяется как кадастровая стоимость, то налоговая ставка по ним не может превышать следующих значений: для Москвы в 2015 г. – 1,7; в 2016 г. и последующие годы – 2; для иных субъектов Федерации в 2015 г. – 1,5; в 2016 г. и последующие годы – 2.

От уплаты налога освобождаются:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы – в отношении имущества, используемого для реализации возложенных на них функций;
- религиозные организации – в отношении имущества, используемого для осуществления религиозной деятельности;
- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не

менее 80%, – в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

– организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность этой категории лиц среди общего числа работников составляет не менее 50%, а доля в фонде оплаты труда – не менее 25%, – в отношении земельных участков, используемых ими для производства и реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также товаров по перечню, утверждаемому Правительством России);

– учреждения, единственными собственниками имущества которых являются общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

– организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, – в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями;

– организации, объекты которых признаются памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством России порядке;

– организации, использующие ядерные установки для научных целей, имеющие на своей территории пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, хранилища радиоактивных отходов;

– организации – в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

– железнодорожные пути общего пользования, федеральные автомобильные дороги общего пользования, магистральные трубопроводы, линии энергопередачи (перечень указанного имущества утверждается Правительством России);

Не облагаются налогом имущество: космических объектов; специализированных протезно-ортопедических предприятий; коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций; государственных научных центров; судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов; учитываемое на балансе организации–

резидента особой экономической зоны (в течение пяти лет с момента постановки этого имущества на учет).

Для правильного применения льгот перечисленные организации обязаны вести отдельный учет по льготному имуществу.

Налоговый и отчетный периоды. Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами являются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Отчетность представляется в налоговые органы по месту учета или нахождения имущества не позднее 30 числа месяца, следующего за отчетным периодом. Законодательный орган субъекта Федерации вправе не устанавливать отчетные периоды.

По итогам года налогоплательщик обязан представить декларацию не позднее 30 марта года, следующего за отчетным периодом.

Порядок уплаты налога и авансовых платежей. Сумма налога исчисляется по итогам года как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период (п. 1 ст. 382 НК РФ). Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой налога, исчисленной за год, и суммами авансовых платежей по налогу, уплаченными в течение года.

Сумма авансового платежа по налогу на имущество исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $1/4$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период. Субъектам Федерации предоставлено право освобождать отдельные категории налогоплательщиков от уплаты авансовых платежей по налогу в течение всего года.

Тема 11. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

Вопросы:

1. Упрощенная система налогообложения.
2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.
3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.
5. Патентная система налогообложения.

1. Упрощенная система налогообложения

Законодательством предусмотрены специальные налоговые режимы, одним из которых является упрощенная система налогообложения (УСН). Цель введения этой системы – создать наиболее благоприятные экономические условия для деятельности организаций малого бизнеса. УСН применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общей системой налогообложения.

НК РФ определены критерии, позволяющие организациям и индивидуальным предпринимателям воспользоваться УСН. Закон (гл. 262 НК РФ) в значительной степени трансформировал УСН по сравнению с ее ранее действовавшей формой. В частности, право выбора объекта налогообложения передано в компетенцию налогоплательщика, что в значительной степени должно повысить эффективность налогового режима.

Несмотря на достоинства УСН, эта система имеет ряд недостатков, которые тормозят массовый переход на льготный режим налогообложения предприятий производственного сектора экономики. Кроме того, недоступной она остается и для многих средних предприятий, что затрудняет хозяйственные отношения между предприятиями, ставя их в неодинаковые условия налогообложения. Упрощенные налоговые механизмы широко применяются за рубежом.

Ниже приведены условия перехода на УСН для организации и индивидуальных предпринимателей.

Организации	Индивидуальные предприниматели
Доходы от реализации за девять месяцев года, предшествовавшего году перехода на УСН, не должны превышать 112,5 млн руб.	Среднесписочная численность работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 чел.
Средняя численность работников за налоговый (отчетный) период не должна превышать 100 чел.	
Остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов не должна превышать 100 млн руб.	

Доля участия других организаций должна составлять не более 25%. Данное условие не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, численность которых не менее 50%, а фонд оплаты труда – не менее 25%, а также на некоммерческие организации, в том числе на организации потребительской кооперации	
---	--

Таким образом, индивидуальные предприниматели имеют возможность перейти на УСН при условии, что у них выполняется только одно ограничение – среднесписочная численность наемных работников не должна превышать 100 человек. Что касается организаций, то они должны выполнить четыре условия.

Порядок определения среднесписочной численности работников регламентируется Инструкцией, утвержденной постановлением Госкомстата России от 7 декабря 1998 г. № 121. В среднесписочную численность включаются: среднесписочная численность работников; средняя численность совместителей; средняя численность работников, с которыми заключены гражданско-правовые договоры.

Определять число работников нужно по состоянию на 1 октября года, предшествовавшего году перехода на УСН.

Не вправе применять УСН: организации, имеющие филиалы и (или) представительства; банки; ломбарды; страховщики; негосударственные пенсионные фонды; инвестиционные фонды; профессиональные участники рынка ценных бумаг; организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых (за исключением общераспространенных полезных ископаемых).

В эту же группу включены: организации и индивидуальные предприниматели, которые занимаются игорным бизнесом; нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований; бюджетные учреждения; организации–участники соглашений о разделе продукции; организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; иностранные организации.

Применение УСН предполагает отмену следующих налогов для организаций и индивидуальных предпринимателей:

Организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Иные налоги уплачиваются ими в общем порядке.

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Налог на прибыль	НДФЛ
НДС	НДС
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц

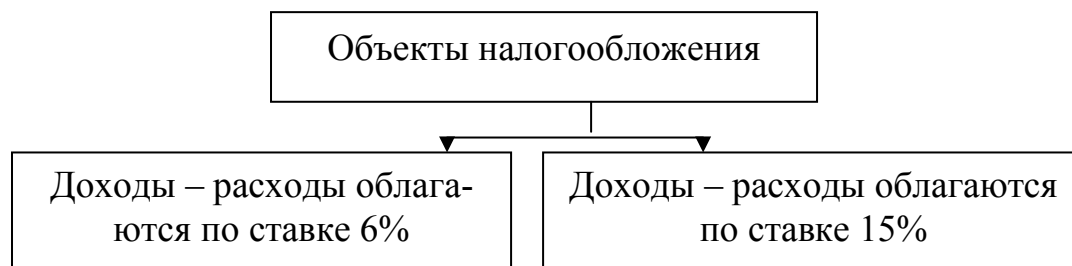


Рис. 10. Объекты налогообложения при УСН

Объект налогообложения выбирается самим налогоплательщиком и может изменяться его ежегодно с начала года, Об этом он должен уведомить налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором предполагается изменить объект налогообложения.

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на расходы, устанавливается налоговая ставка 15%. Законами субъектов РФ могут устанавливаться дифференцированные налоговые ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категории налогоплательщика.

К доходам относятся: доходы от реализации, т.е. выручка от продажи товаров (работ, услуг, имущества и имущественных прав) без учета НДС, которые определяются согласно ст. 249 НК РФ; внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ).

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод).

Статьей 346¹⁶ НК РФ установлен **перечень расходов, на сумму которых налогоплательщик может уменьшить полученные доходы** при определении объекта налогообложения. Это, в частности, расходы: на приобретение основных средств; расходы на приобретение нематериальных активов; расходы на ремонт основных средств, в том числе арендованных; расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности в соответствии с законодательством России; расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование. Сюда же отнесены: суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам); проценты, уплачиваемые за предоставление в пользование денежных средств (кредитов, займов), а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кре-

дитными организациями; расходы на обеспечение пожарной безопасности налогоплательщика, расходы на услуги по охране имущества, обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, расходы на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности; суммы таможенных платежей, уплаченные при ввозе товаров на таможенную территорию России и не подлежащие возврату налогоплательщику в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации:

- расходы на командировки;
- расходы на содержание служебного транспорта, а также на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах норм, установленных Правительством России;
- расходы на оформление и выдачу виз, паспортов, ваучеров, приглашений и иных аналогичных документов;
- консульские, аэродромные сборы, сборы за право въезда, прохода, транзита автомобильного и иного транспорта, за пользование морскими каналами, другими подобными сооружениями и иные аналогичные платежи и сборы;
- плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление документов (в пределах тарифов, утвержденных в установленном порядке); расходы на бухгалтерские, аудиторские и юридические услуги;
- расходы на публикацию бухгалтерской отчетности, а также на публикацию и иное раскрытие другой информации, если законодательством РФ на налогоплательщика возложена обязанность осуществлять их публикацию (раскрытие);
- расходы на канцелярские товары;
- расходы на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги, расходы на оплату услуг связи;
- затраты на приобретение права использования программ для ЭВМ и баз данных по договорам с правообладателем (по лицензионным соглашениям) (к таким расходам относятся расходы на обновление программ для ЭВМ и баз данных);
- расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- на подготовку и освоение новых производств, цехов и агрегатов;
- оплату стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (уменьшенные на сумму НДС по приобретаемым товарам (работам и услугам)) и др.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты. Все расходы должны быть документально подтвержденными и экономически обоснованными. Некоторые расходы нужно исчислять так же, как и при расчете налога на прибыль. Это, в частности, материальные расходы, расходы на оплату труда.

Затраты на приобретение основных средств учитываются в следующем порядке (п. 3 ст. 34616 НК РФ):

1. Расходы на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств в период применения УСН – с момента ввода этих ОС в эксплуатацию.

2. Если организация приобрела объект основных средств до перехода на УСН, списывать остаточную стоимость объекта ОС нужно следующим образом:

- при сроке службы объекта равном трем годам или меньше его стоимость списывается на расходы равными долями в течение одного года работы на УСН;
- при сроке от трех до 15 лет в первый год использования УСН списывают 50% стоимости, во второй – 30%, в третий – 20% стоимости объекта;
- при сроке полезного использования объекта ОС больше 15 лет его стоимость списывается в течение десяти лет равными долями.

Для определения сроков полезного использования ОС следует руководствоваться Классификацией основных средств, включаемых в амортизационные группы. В отношении ОС, которые не указаны в этой Классификации, сроки полезного использования налогоплательщик устанавливает в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

Порядок исчисления и уплаты минимального налога. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на расходы», уплачивают минимальный налог. Этот налог рассчитывается как 1% налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со ст. 34615 НК РФ. Минимальный налог уплачивается, если за налоговый период сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога (п. 6 ст. 34618 НК РФ). Налогоплательщик имеет право включить в последующие налоговые периоды разницу между суммой уплаченного минимального налога и суммой фактически исчисленного налога в расходы при определении налоговой базы (п. 6 ст. 34618 НК РФ).

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, вправе сократить

налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов, в которых он применял УСН и использовал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. При этом под убытком подразумевается превышение расходов (ст. 346.16 НК РФ) над доходами (ст. 346.15 НК РФ).

Налогоплательщик вправе перенести на текущий год сумму полученного в предыдущем году убытка. Это право действует в течение 10 лет, следующих за годом, в котором получен убыток. Убыток, не перенесенный на следующий год, но перенести целиком или частично на любой год из последующих девяти лет.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем понесенного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении общего режима налогообложения, не принимается при переходе на УСН. Убыток, полученный при применении УСН, не принимается при переходе на общий режим налогообложения.

Сроки представления налоговой декларации и порядок уплаты налога. Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными – квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Сроки представления деклараций

Для организаций	Для индивидуальных предпринимателей
Не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом	Не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом

Налог исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумму налога по итогам налогового периода налогоплательщик определяет самостоятельно.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа по налогу исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания установленных сроков (квартала, полугодия, девяти месяцев) с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Сумму налога (авансовых платежей по налогу), исчисленную за налоговый (отчетный) период, налогоплательщики уменьшают на сумму

страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплачиваемых за этот же период, а также на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма налога (квартальных авансовых платежей по налогу) не может быть уменьшена более чем на 50% по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование.

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму квартального авансового платежа, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания установленных сроков (квартала, полугодия, девяти месяцев) с учетом ранее уплаченных сумм квартальных авансовых платежей по налогу.

Налог и авансовые платежи уплачиваются по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). Авансовые платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи соответствующих налоговых деклараций. Авансовые платежи по налогу уплачиваются не позднее 25-го числа первого месяца, следующего за истекшим отчетным периодом (п. 7 ст. 346²¹ НК РФ).

Применение упрощенной системы налогообложения. В соответствии со ст. 346¹³ НК РФ, организация или индивидуальный предприниматель, изъявившие желание перейти на УСН, подает заявление в налоговый орган по месту своего нахождения в установленный срок. В этом заявлении организация сообщает о размере своих доходов за девять месяцев текущего года.

Объект налогообложения налогоплательщик выбирает до начала налогового периода, в котором впервые применена УСН. В случае изменения избранного объекта налогообложения налогоплательщик обязан уведомить об этом налоговый орган до 20 декабря года, предшествующего году, в котором впервые применена УСН.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на УСН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговом органе. Таким образом, организации и индивидуальные предприниматели могут применять УСН с момента создания организации или с

момента регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя.

По результатам рассмотрения поданных заявлений налоговый орган в месячный срок со дня их регистрации в письменной форме уведомляет налогоплательщиков о возможности (либо невозможности) применения УСН.

Условиями перевода налогоплательщика на общий режим налогообложения являются:

- доход по итогам налогового (отчетного) периода превысил 150 млн руб.;
- средняя численность за налоговый (отчетный) период превысила 100 человек;
- остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов превысила 150 млн руб.;
- налогоплательщик стал заниматься видами деятельности, при которых запрещено применение УСН.

Перевод на общий режим налогообложения осуществляется с начала квартала, в котором допущено указанное превышение. При этом суммы налогов, подлежащих уплате, исчисляются и уплачиваются в порядке, предусмотренном для вновь созданных организаций или вновь зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Такие налогоплательщики не уплачивают пени и штрафы за несвоевременную уплату ежемесячных платежей в течение квартала, в котором эти налогоплательщики перешли на общий режим налогообложения.

Налогоплательщик обязан сообщить в налоговый орган о переходе на общий режим налогообложения в течение 15 дней по истечении отчетного (налогового) периода, в котором его доход превысил ограничения, установленные п. 4 ст. 346¹³ НК РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, праве перейти на общий режим налогообложения, в письменной форме уведомив об этом налоговый орган не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на данный режим.

Налогоплательщик, перешедший с УСН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на УСН не ранее чем через один год после того, как он утратил право на применение УСН.

2. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход

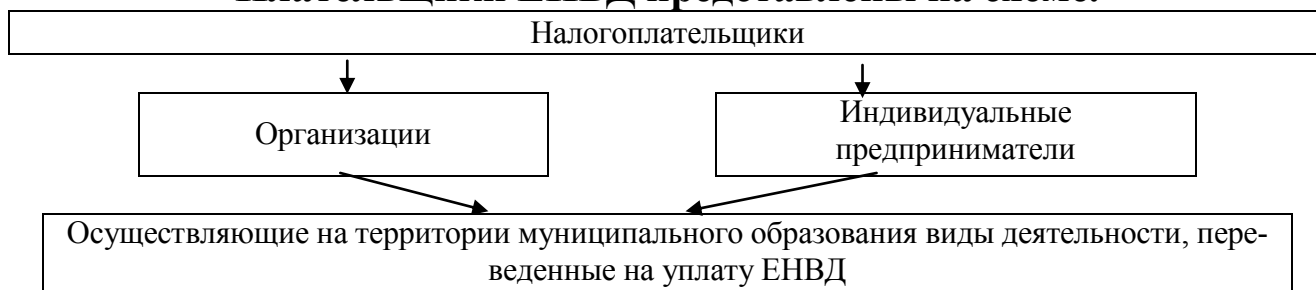
Единый налог на вмененный доход (ЕНВД) – специальный режим налогообложения. Его принципиальное отличие от традиционных схем

налогообложения заключается в том, что база налогообложения определяется не по отчетности, а на основе расчета доходности разных видов деятельности. При этом расчет потенциального дохода привязан к исчерпывающему перечню формальных и легко проверяемых физических показателей. Вместе с тем для законопослушных налогоплательщиков создаются дополнительные стимулы по развитию производства и увеличению объемов реализации. Введение ЕНВД также позволяет более полно определять налоговые поступления при утверждении на финансовый год бюджетов разных уровней.

Порядок применения ЕНВД регламентируется гл. 26.3 НК РФ «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности». Закон устанавливает базовую доходность, физические показатели и корректирующий коэффициент K_1 . Перечень видов деятельности, переводимых на уплату ЕНВД, в пределах, установленных федеральным законом, и значение корректирующего коэффициента K_2 , участвующего в расчете единого налога, определяется законодательными органами муниципальных образований.

Вмененное налогообложение достаточно широко применяется в практике экономически развитых стран, хотя в каждой из них существуют свои виды и особенности расчета единого налога.

Плательщики ЕНВД представлены на схеме.



Освобождение от уплаты налогов вследствие применения ЕНВД

Организации	Индивидуальные предприниматели
Налог на прибыль	НДФЛ
НДС	
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц
Организация и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование	
↓	
Иные налоги организации и индивидуальные предприниматели уплачивают в общем порядке	

Основные положения и методика расчета ЕНВД. Для дальнейшего изложения необходимо ввести некоторые определения.

Вмененный доход (ВД) – потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на его получение, и используемый для определения величины ЕНВД.

Базовая доходность (БД) – условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности, используемая для расчета величины вмененного дохода.

Физические показатели (ФП) – косвенные показатели, характеризующие тот или иной вид предпринимательской деятельности.

Корректирующие коэффициенты базовой доходности (K_1 и K_2) – коэффициенты, показывающие степень влияния того или иного условия на результат предпринимательской деятельности, облагаемой ЕНВД:

K_1 – устанавливаемый на календарный год коэффициент-дефлятор, учитывающий изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в России в предшествовавшем календарном году (K_1 , в 2016 г. – 1,798);

K_2 – корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимент товаров (работ, услуг), сезонность, режим работы, фактический период осуществления деятельности.

ЕНВД рассчитывается по формуле: $ЕНВД = ВД \times Ст$, где: $ВД$ – вмененный доход; $Ст$ – ставка налога (15%).

$ВД$ определяется по формуле: $ВД = (БД \times K_1 \times K_2) \times ФЗ$, где: $БД$ – базовая доходность; $ФЗ$ – физические показатели, характеризующие данный вид деятельности; $K_1 K_2$ – корректирующие коэффициенты базовой доходности.

Значения базовой доходности, физических показателей и видов предпринимательской деятельности, подпадающие под уплату ЕНВД, приведены в п. 3 ст. 346²⁹ НК РФ.

Значение корректирующего коэффициента K_2 определяется ежемесячно как отношение количества календарных дней, в течение которых осуществлялась предпринимательская деятельность, к общему количеству дней в отчетном месяце. Величина K_2 округляется до трех знаков после запятой в пределах от 0,005 до 1 включительно (п. 7 ст. 346²⁹ НК РФ). Если в течение налогового периода величина физического показателя изменилась, то при исчислении суммы единого налога это изменение учитывается с начала месяца, в котором оно произошло.

На уплату ЕНВД не переводятся:

– организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

– организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25% (это ограничение не распространяется на организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда – не менее 25%);

– индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН на основе патента по видам предпринимательской деятельности, которые по решениям муниципальных органов переведены на систему налогообложения в виде ЕНВД;

– учреждения образования, здравоохранения и социального обеспечения в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания (если оказание этих услуг является неотъемлемой частью процесса функционирования таких учреждений);

– организации и индивидуальные предприниматели, передавшие свои автозаправочные и автогазозаправочные станции во временное владение и (или) пользование (пп. 1 п. 2² ст. 346²⁶ НК РФ).

Если по итогам года налогоплательщик нарушил требования в отношении среднесписочной численности работников и доли участия других организаций в уставном капитале, он считается утратившим право на применение ЕНВД и перешедшим на общий режим налогообложения с начала года, в котором допущено несоответствие указанным требованиям.

Если налогоплательщик, утративший право на применение ЕНВД, осуществляет виды предпринимательской деятельности, переведенные на уплату единого налога, без нарушения вышеназванных требований, то он обязан вновь перейти на систему налогообложения в виде ЕНВД с начала квартала, следующего за кварталом, в котором были устранены такие несоответствия.

Вновь зарегистрированные налогоплательщики должны начать рассчитывать вмененный доход с месяца, следующего за тем, в котором они были зарегистрированы.

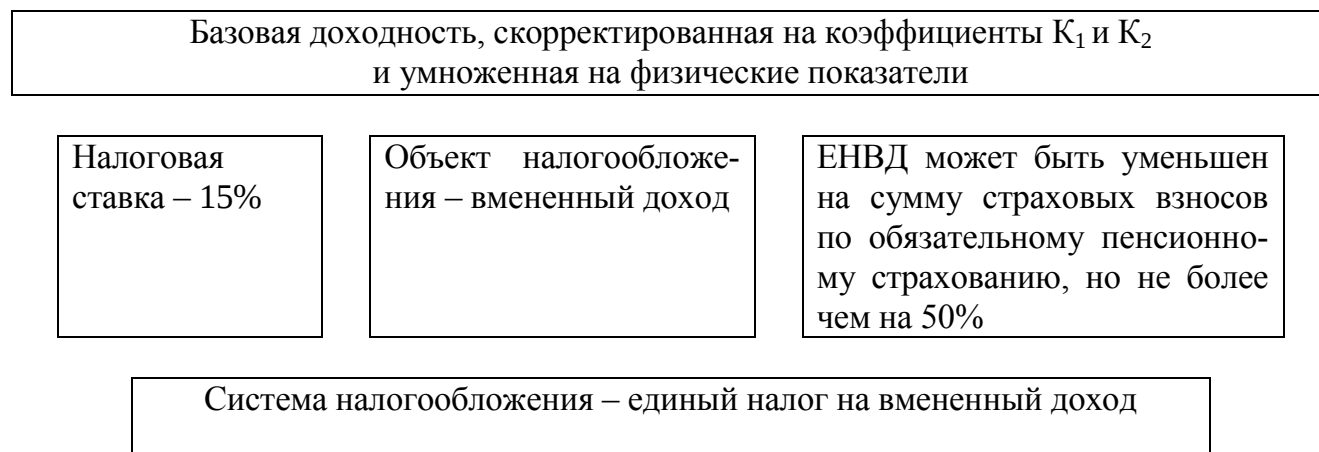
Сроки подачи и уплаты единого налога

Срок подачи декларации	Срок уплаты налога
Не позднее 20-го числа месяца, следующего за налоговым периодом	Не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом

Налоговым периодом по единому налогу признается квартал.

Сумма налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может быть уменьшена на сумму уплаченных взносов по обязательному пенсионному страхованию, на сумму выплаченных пособий по временной нетрудоспособности, но не более чем на 50% (п. 2 ст. 34632 НК РФ).

Структурно-логическая модель ЕНВД приведена ниже.



Отмена уплаты налога

Для индивидуальных предпринимателей	Для организаций
НДФЛ	Налог на имущество организаций
НДС	
Налог на имущество физических лиц	Налог на прибыль организаций
	НДС

3. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Система налогообложения в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН) введена для поддержки отечественных сельскохозяйственных товаропроизводителей и регламентируется гл. 26¹ НК РФ.

Цель введения этого налога – углубление аграрных преобразований, укрепление доходной части бюджета соответствующего уровня и государственных внебюджетных фондов, создание экономических и правовых взаимоотношений сельскохозяйственных предприятий и органов власти, повышение социальной защиты жителей села.

Применение этого специального налогового режима освобождает организации и индивидуальных предпринимателей, имеющих долю доходов от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции, включая ее первичную переработку, не менее 70%, от уплаты ряда федеральных и региональных налогов.

Плательщиками ЕСХН признаются организации и индивидуальные предприниматели, относящиеся к категории сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Сельскохозяйственными товаропроизводителями считаются:

1. Юридические и физические лица, которые изготавливают продукцию сельского хозяйства и (или) осуществляют ее первичную переработку, а также сельскохозяйственные потребительские кооперативы (перерабатывающие, сбытовые, торговые, снабженческие, садоводческие, огороднические, животноводческие). При этом в совокупном доходе доля этих хозяйствующих субъектов должна составлять не менее 70%.

2. Градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работников в которых (с учетом совместно проживающих с ними членов семей) составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта при условиях:

– если в общем доходе от продажи товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами рыбной и иной продукции составляет в год не менее 70%;

– если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования.

3. Рыбохозяйственные организации и индивидуальные предприниматели при соблюдении ими следующих условий:

– если средняя численность работников не превышает за год 300 человек;

– если в общем доходе от продажи товаров (работ, услуг) доля дохода от реализации уловов водных биологических ресурсов и (или) произведенной собственными силами из них рыбной и иной продукции составляет в год не менее 70%;

– если они осуществляют рыболовство на судах рыбопромыслового флота, принадлежащих им на праве собственности, или используют их на основании договоров фрахтования.

К сельскохозяйственной продукции относится продукция растениеводства сельского и лесного хозяйства и продукция животноводства, в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб, конкретные виды которых определяются в соответствии с Общероссийским классификатором продукции.

Не вправе переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога: организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров; бюджетные организации; организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Освобождение от уплаты налогов в случае применения ЕСХН

Организации	Индивидуальные предприниматели
Налог на прибыль организаций	НДФЛ
НДС (за исключением операций по ввозу товаров на таможенную территорию России)	
Налог на имущество организаций	Налог на имущество физических лиц

Организации и индивидуальные предприниматели уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование. Иные налоги уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с иными режимами налогообложения.

Порядок и условия начала и прекращения применения ЕСХН.

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на ЕСХН, не вправе до окончания календарного года перейти на иные режимы налогообложения. Организации и индивидуальные предприниматели утрачивают право на применение ЕСХН и обязаны сделать перерасчет по налогам, отменяемым в связи с уплатой ЕСХН, если не выполнены критерии, установленные для перехода на ЕСХН.

Налогоплательщики, уплачивающие ЕСХН, вправе перейти на иной режим налогообложения с начала календарного года, уведомив об этом налоговый орган по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) не позднее 15 января года, в котором они предполагают перейти на иной режим налогообложения. Налогоплательщики, перешедшие на иной режим налогообложения, вправе вновь перейти на уплату ЕСХН не ранее, чем через год после утраты этого права (п. 7 ст. 346³ НК РФ).

Налоговый период. Налоговым периодом признается календарный год, а отчетным периодом – полугодие.

Объект налогообложения и порядок признания доходов и расходов. Объектом налогообложения признаются доходы, уменьшенные на расходы. Налоговая ставка установлена в размере 6%.

Совокупные доходы организации-налогоплательщика, учитываемые при формировании налогооблагаемой базы, включают доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (ст. 249 НК РФ), а также внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ), как это при-

нято при традиционной системе налогообложения. При этом в данной системе налогообложения не учитываются доходы, перечисленные в ст. 251 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели при формировании объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

Для определения объекта налогообложения налогоплательщики уменьшают полученные ими доходы на расходы, перечисленные в п. 2 ст. 346⁵ НК РФ. К таким расходам, в частности, относятся расходы на приобретение основных средств и нематериальных активов.

Условия формирования и признания расходов перечислены в гл. 25 НК РФ для общего режима налогообложения.

Порядок принятия расходов по основным средствам (п. 4 ст. 346⁵ НК РФ):

- по объектам, приобретенным после перехода на уплату ЕСХН – сразу при вводе их в эксплуатацию;

- по объектам, приобретенным до перехода на уплату ЕСХН – в зависимости от срока полезного использования:

- а) по имуществу со сроком полезного использования до трех лет включительно – в течение первого года уплаты ЕСХН;

- б) по имуществу со сроком полезного использования от трех до 15 лет включительно – в течение первого года работы на ЕСХН (50% стоимости); в течение второго года работы на ЕСХН (30% стоимости); в течение третьего года работы на ЕСХН (20% стоимости);

- в) по имуществу со сроком полезного использования свыше 15 лет – в течение 10 лет равными долями от стоимости объекта основных средств.

Расходы на приобретение нематериальных активов учитываются (принимаются) так же, как и затраты по основным средствам.

Налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу за весь период пользования таким имуществом с момента его приобретения до даты продажи или передачи с учетом положений гл. 25 НК РФ и уплатить дополнительную сумму налога и пени.

Налоговая база и порядок перенесения убытков при применении ЕСХН. Налоговой базой является денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, и учитываются вместе с доходами и расходами, выраженными в рублях.

Величину доходов, полученных в натуральной форме, исчисляют исходя из цен, определяемых в порядке, установленном ст. 115.3 НК РФ. При расчете налоговой базы доходы и расходы определяют нарастающим итогом с начала года. В качестве расходов налогового периода разрешено учитывать сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов (под убытком понимается превышение расходов над доходами). Налогоплательщик вправе уменьшить налогооблагаемую базу за текущий год на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих лет, также перенести убыток на будущие годы в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток.

Для подтверждения правомочности списания сумм полученного убытка налогоплательщик обязан хранить соответствующие документы в течение всего срока использования права на уменьшение налогооблагаемой базы (п. 5 ст. 3466 НК РФ).

Убыток, полученный налогоплательщиком при применении иных режимов налогообложения, не учитывается при переходе на уплату ЕСХН. Убыток, полученный при уплате ЕСХН, не принимается к учету при переходе на иной режим налогообложения.

Налоговый и отчетный периоды. Налоговым периодом является календарный год, а отчетным периодом – полугодие.

Организации и индивидуальные предприниматели представляют налоговые декларации по итогам налогового периода не позднее 31 марта следующего года. Организации представляют декларации по месту нахождения, а индивидуальные предприниматели – по месту своего жительства.

Налогоплательщики по итогам полугодия исчисляют сумму авансового платежа по ЕСХН исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала года до окончания полугодия. Авансовый платеж по ЕСХН должен уплачиваться не позднее 25 дней со дня окончания полугодия.

ЕСХН, исчисляемый по итогам года, уплачивается налогоплательщиком не позднее 31 марта года, следующего за истекшим годом. Суммы налога зачисляются на счета органов федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством России.

Ниже приведена структурно-логическая модель ЕСХН.

Налоговая ставка 6%	ЛЬГОТЫ	Расширенный перечень затрат для расчета ЕСХН
Объект налогообложения – прибыль		Ускоренная амортизация по основным фондам и нематериальным активам
ЕСХН		Перенос убытка текущего года на расходы будущих периодов

Отмена уплаты налога

Для индивидуальных предпринимателей		Для организаций
НДФЛ		Налог на имущество организаций
НДС		
Налог на имущество физических лиц		Налог на прибыль организаций
		НДС

4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

Специальный налоговый режим в виде системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции регламентируется законом (гл. 26⁴ НК РФ). Соглашение о разделе продукции (далее СРП) – договор, заключаемый между организацией и государством, на основании которого оно передает организации (инвестору) на определенный срок исключительное право на поиск, разведку и добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении. Инвестор в свою очередь обязуется отдать государству часть добытого сырья или выплатить денежный эквивалент ее стоимости.

Специальный налоговый режим призван стимулировать инвесторов к заключению СРП. Однако некоторые особенности налогообложения при выполнении СРП важны не только для инвесторов, но и для других участников договора, взаимодействующих с инвестором.

Основные понятия и положения

Инвестор – пользователь недр, заключивший СРП. Инвестором может быть как юридическое лицо, так и созданное на основе договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) 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 СРП.

Продукция – полезное ископаемое, добытое из недр на территории России, а также на ее континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны Российской Федерации.

Произведенная продукция – количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом из недр минеральном сырье, первой по своему качеству соответствующей государственному стандарту и другими стандартами.

Раздел продукции – раздел между государством и инвестором продукции, произведенной в натуральном и (или) стоимостном выражении, в соответствии с Федеральным законом «О соглашении, о разделе продукции».

Прибыльная продукция – продукция, произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения, за вычетом ее 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% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе России – 90%), передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов, состав которых устанавливается соглашением.

Цена продукции – определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции.

Условия, необходимые для применения соглашения:

– оно должно заключаться после того, как признан несостоявшимся аукцион по предоставлению права пользования недрами, которые являются объектами СРП (т.е., сначала право пользования участком недр выставляется на аукцион, но когда желающих его купить не оказывается, то это право предоставляется вторично – уже по конкурсу на условиях СРП);

– соглашение должно предусматривать увеличение доли продукции, получаемой государством в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности, оговоренных в соглашении;

– если соглашение предусматривает раздел произведенной продукции между государством и инвестором, то доля государства в распределяемой продукции не должна быть менее 32%.

Переход на применение специального налогового режима в виде соглашения о разделе продукции имеет заявительный характер и предполагает подачу в налоговый орган по месту нахождения участка недр следующих документов:

– письменного заявления о постановке на учет в качестве налогоплательщика при выполнении СРП;

- соглашения о разделе продукции;
- решения об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

При выполнении СРП инвестор освобождается от уплаты ряда налогов, перечень которых зависит от того, какой из двух вариантов раздела продукции применяется при реализации СРП.

Первый вариант (общий, или традиционный, раздел продукции). При этом варианте из всей произведенной продукции выделяют ту ее часть, которая передается инвестору для компенсации его затрат (компенсационная продукция), но не более 75% общего количества произведенной продукции. Прибыль, полученная инвестором от реализации компенсационной продукции, облагается налогом (гл. 25 НК РФ). Продукция, которая остается после компенсации, называется прибыльной. Эта продукция делится между государством и инвестором в пропорции, установленной СРП.

При выполнении соглашения, предусматривающего условия раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции», инвестор уплачивает следующие налоги и сборы: НДС; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; платежи за пользование природными ресурсами; водный налог; государственную пошлину; плату за негативное воздействие на окружающую среду; таможенные платежи; земельный налог; акциз.

Второй вариант (прямой раздел продукции). При этом варианте затраты инвестора не компенсируются, а между ним и государством делится вся произведенная продукция согласно условиям СРП (с учетом минимального ограничения доли государства – 32%). Инвестор в соответствии с п. 2 ст. 8 Закона уплачивает государственную пошлину; таможенные сборы; НДС; плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Налог на имущество и транспортный налог инвестор не уплачивает только по объектам, которые используются при применении СРП. Вне зависимости от избранного варианта раздела продукции инвестор не уплачивает региональные и местные налоги. Он может быть освобожден от таких платежей решением соответствующего законодательного органа государственной власти субъекта Федерации или представительного органа местного самоуправления. Если же такого решения не существует, то затраты по уплате региональных и местных налогов и сборов возмещаются инвестору в полном объеме путем уменьшения

доли произведенной продукции, передаваемой государству (п. 14 ст. 346³⁵ НК РФ).

Расчет и уплата некоторых налогов в случае применения СПР имеют свои особенности.

Налог на прибыль уплачивается инвестором только, если СПР заключено на условиях компенсации его затрат. Объектом налогообложения является прибыль, полученная налогоплательщиком в связи с выполнением СПР. Прибылью признается доход, уменьшенный на величину расходов. Доходом от выполнения СПР признается стоимость прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по условиям соглашения, а также внереализационные доходы (ст. 250 НК РФ). Стоимость прибыльной продукции определяется как произведение ее объема и цены, установленной СПР.

Расходами налогоплательщика признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, понесенные при выполнении СПР. К ним относятся: расходы, возмещаемые за счет компенсационной продукции; расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу.

Возмещаемыми признаются расходы, понесенные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде в ходе выполнения работ по СПР в соответствии с программой работ и сметой расходов.

Не относятся к возмещаемым расходы:

1) понесенные до вступления СПР в силу (на приобретение пакета геологической информации для участия в аукционе; на оплату сбора за участие в аукционе);

2) понесенные с даты вступления СПР в силу (разовые платежи за пользование недрами при наступлении определенных событий, оговоренных в СПР; проценты по полученным кредитам и заемным средствам, а также комиссионные выплаты по ним и другие расходы, связанные с получением и использованием заемных средств для финансирования деятельности по СПР; иные расходы, предусмотренные п. 3 ст. 262 НК РФ, пп. 10 и 13 п. 1 и пп. 5 п. 2 ст. 265 НК РФ).

Состав возмещаемых расходов предусматривается СПР (с учетом требований ст. 346³⁸ НК РФ) и утверждается управляющим комитетом в порядке, предусмотренном СПР.

Расходы подлежат возмещению налогоплательщику в размере, не превышающем установленный соглашением предельный уровень компенсационной продукции.

Если размер возмещаемых расходов превышает предельный уровень компенсационной продукции в отчетном (налоговом) периоде, возмещение расходов происходит в размере указанного предельного

уровня. Расходы же инвестора в части, превышающей предельный уровень, подлежат включению в состав возмещаемых расходов следующего отчетного (налогового) периода.

Расходы, уменьшающие налогооблагаемую базу, включают в себя расходы, учитываемые в целях налогообложения (гл. 25 НК РФ) и не отнесенные к возмещаемым расходам, определяемым в соответствии со ст. 34638 НК РФ. В состав расходов, уменьшающих налогооблагаемую базу, не могут включаться суммы налога на добычу полезных ископаемых.

При исчислении налога на прибыль инвестор должен применять следующий порядок признания доходов и расходов:

- 1) для дохода, полученного в виде части прибыльной продукции, датой получения дохода признается последний день отчетного (налогового) периода, в котором был осуществлен раздел продукции;
- 2) по иным видам доходов и расходов применяется порядок признания доходов и расходов, установленный гл. 25 НК РФ.

Налоговая ставка, установленная на дату вступления СРП в силу (20%), применяется в течение всего срока действия этого соглашения.

Налоговый и отчетные периоды. Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными – квартал, полугодие, девять месяцев.

Налог на добычу полезных ископаемых при выполнении СРП. Налогоплательщики определяют сумму налога в соответствии с гл. 26 НК РФ. Налоговая база по данному налогу определяется в обычном порядке, но в отдельности по каждому соглашению. Она исчисляется как стоимость добытых полезных ископаемых (за исключением нефти и природного газового конденсата, по которым налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых).

Основная особенность применения специального налогового режима – понижение ставок этого налога, которые определяются путем умножения ставок налога на добычу полезных ископаемых на коэффициент 0,5%.

Пример. В соответствии с п. 2 ст. 342 НК РФ при добыче кондиционных руд черных металлов применяется ставка налога в размере 4,8%. При добыче тех же металлов в рамках СРП данная ставка должна применяться с коэффициентом 0,5%, составив 2,4% ($4,8\% \times 0,5$).

Ставка налога, применяемая при добыче нефти и природного газового конденсата, также понижается, но не всегда. Базовая налоговая ставка по данным полезным ископаемым составляет 340 руб. за 1 т и применяется с коэффициентом $K_{\text{ц}}$, характеризующим динамику мировых цен на нефть (п. 5 ст. 346 НК РФ): $K = (Ц - 8) \times P : 252$; $K_{\text{ц}} = (Ц - 8) \times P : 252$,

где: C – средний за налоговый период уровень цен на нефть сырой марки «Юралс» (в долл. США) за один баррель; P – среднее значение за налоговый период курса доллара США к курсу рубля, установленному Банком России. Эту величину налогоплательщик определяет самостоятельно.

Рассчитанный в таком порядке $K_{\text{ц}}$ округляется до четвертого знака.

Особенности применения указанной ставки заключаются в следующем:

- данная ставка применяется только в отношении организаций, перешедших на специальный налоговый режим;

- рассчитанная ставка может применяться с понижающим коэффициентом 0,5% не всегда. Данный коэффициент применяется только в том случае, если в процессе реализации СРП еще не достигнут предельный уровень коммерческой добычи нефти или природного газового конденсата. Эта величина устанавливается в качестве отдельного условия СРП. С момента достижения такого уровня и до окончания действия соглашения применение понижающего коэффициента прекращается (п. 7 ст. 346³⁷ НК РФ).

Налог на добавленную стоимость при выполнении СРП уплачивается в соответствии с гл. 21 НК РФ, и налоговая ставка установлена в соответствии с гл. 21 НК РФ. Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов при выполнении работ по СРП превышает общую сумму налога, исчисленную по товарам (работам, услугам), реализованным (переданным, выполненным, оказанным) (в том числе при отсутствии указанной реализации), полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику в порядке, установленном законом (ст. 176 НК РФ, п. 3 ст. 346³⁹ НК РФ).

Не подлежит налогообложению:

- передача на безвозмездной основе имущества, необходимого для выполнения работ по СРП, между инвестором и оператором соглашения в соответствии с программой работ и сметой расходов, которые утверждены в установленном соглашением порядке;

- передача организацией, являющейся участницей не имеющего статуса юридического лица объединения, выступающего в качестве инвестора в соглашении, другим участникам этого объединения соответствующей доли произведенной продукции, полученной инвестором по условиям соглашения;

- передача налогоплательщиком в собственность государства вновь созданного или приобретенного имущества, использованного им для выполнения работ по соглашению и подлежащего передаче государству.

Особенности представления налоговых деклараций. По каждому из перечисленных налогов налогоплательщик представляет в налоговый орган по месту нахождения участка недр, выделенного в пользование на условиях СРП, соответствующую налоговую декларацию.

Если предоставленный участок недр расположен на континентальном шельфе России и (или) в пределах исключительной экономической зоны, налогоплательщик подает декларации в налоговый орган по месту своего нахождения.

Структурно-логическая модель системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции приведена рис. 11.

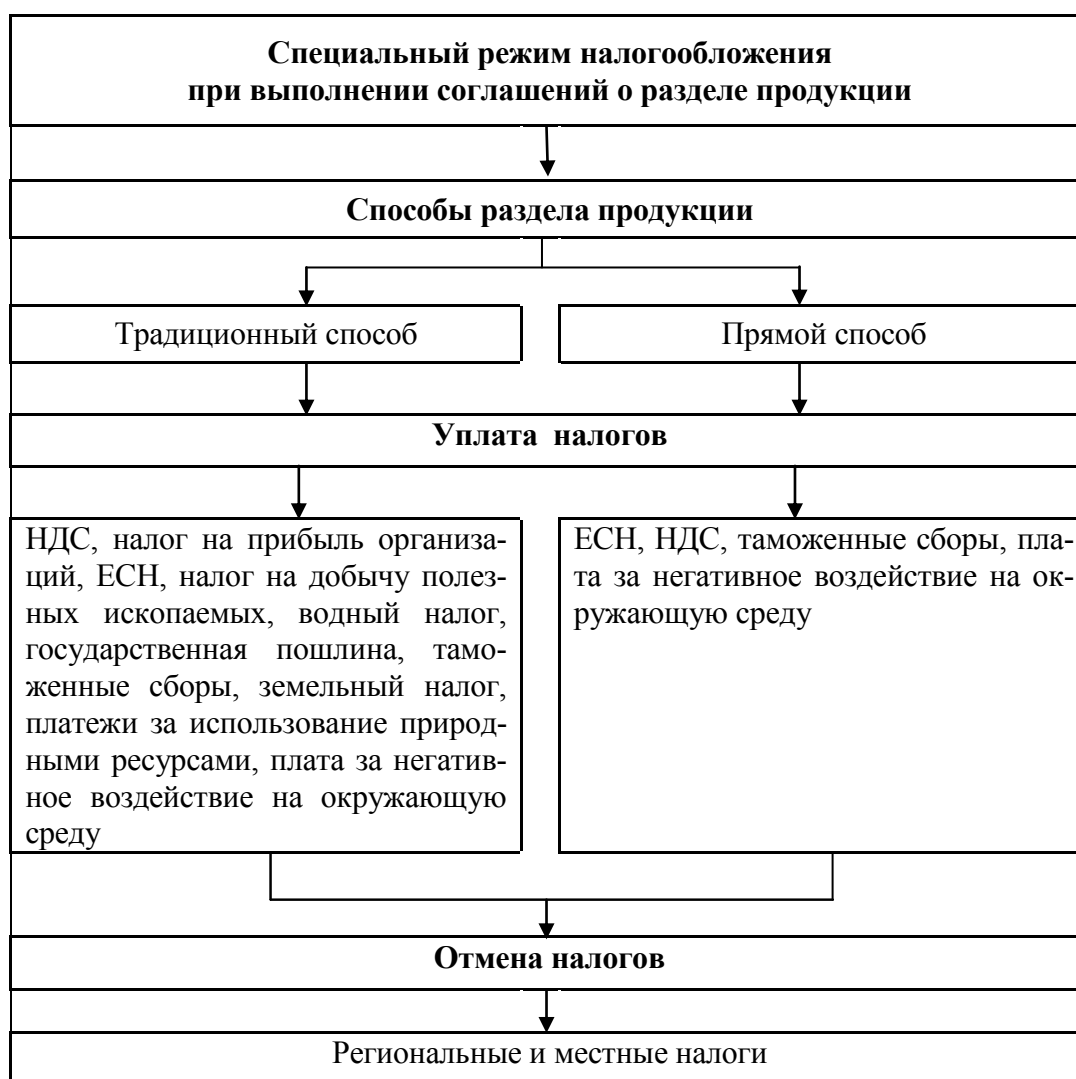


Рис. 11. Структурно-логическая модель системы налогообложения при выполнении СРП

5. Патентная система налогообложения

Применение специального налогового режима «Патентная система налогообложения» (ПСН) установлено гл. 26 ч. 2 НК РФ.

Сущность патентной системы налогообложения (далее – ПСН) состоит в получении патента на определенный срок, заменяющего собой уплату налогов по некоторым видам деятельности. Получение патента,

например, по виду деятельности «оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом» заменяет собой уплату налога с доходов, получаемых индивидуальным предпринимателем, именно по этому виду деятельности. Если ИП занимается еще какой-либо деятельностью, по которой патент не был приобретен, то такая деятельность облагается в рамках другой системы налогообложения (ОСНО, УСН, ЕНВД, ЕСХН).

Пример. ИП находится на общей системе налогообложения (ОСНО), занимается оптовой торговлей и грузоперевозками. По грузоперевозкам получен патент. Выручка по оптовой торговле облагается НДС и НДФЛ, выручка по грузоперевозкам этими налогами не облагается, поскольку на нее получен патент.

Патентная система налогообложения заменяет упрощенную систему налогообложения для индивидуальных предпринимателей на основе патента, которая применялась до 2013 г. (ст. 346.25.1 гл. 26.2 «Упрощенная система налогообложения» НК РФ). Данная патентная система налогообложения вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации и применяется на территориях этих субъектов.

Патентная система налогообложения применяется индивидуальными предпринимателями, переход на нее является добровольным, и она может совмещаться с иными режимами налогообложения. Этот специальный налоговый режим могут применять только индивидуальные предприниматели, ведущие свою деятельность в том регионе, где законом субъекта Российской Федерации принято решение о введении патентной системы налогообложения.

Если ИП для отдельных видов деятельности применяет общий режим налогообложения или УСН, ЕСХН или ЕНВД, то он вправе по другим видам предпринимательской деятельности применять патентную систему налогообложения.

Средняя численность наемных работников (в том числе по договорам гражданско-правового характера), которых при применении патентной системы налогообложения вправе привлекать индивидуальный предприниматель, увеличилась с 5 до 15 человек по всем видам предпринимательской деятельности.

Субъекты Российской Федерации в обязательном порядке вводят патентную систему налогообложения по 47 видам предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 346.43 НК РФ), что меньше по сравнению с упрощенной системой налогообложения на основе патента (69 видов деятельности). Сокращение произошло за счет укрупнения видов пред-

принимательской деятельности, а также приведения их наименования в соответствие с Общероссийским классификатором услуг населению (ОКУН).

В обязательный перечень включен ряд новых видов предпринимательской деятельности: экскурсионные услуги; услуги по прокату; химическая чистка; крашение и услуги прачечных; оказание услуг по перевозке пассажиров водным транспортом; по перевозке грузов водным транспортом; розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети (с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту организации торговли); розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети.

К предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения, относятся следующие виды:

- 1) ремонт и пошив швейных, меховых и кожаных изделий, головных уборов и изделий из текстильной галантереи, ремонт, пошив и вязание трикотажных изделий;
- 2) ремонт, чистка, окраска и пошив обуви;
- 3) парикмахерские и косметические услуги;
- 4) химическая чистка, крашение и услуги прачечных;
- 5) изготовление и ремонт металлической галантереи, ключей, номерных знаков, указателей улиц;
- 6) ремонт и техническое обслуживание бытовой радиоэлектронной аппаратуры, бытовых машин и бытовых приборов, часов, ремонт и изготовление металлоизделий;
- 7) ремонт мебели;
- 8) услуги фотоателье, фото- и кинолабораторий;
- 9) техническое обслуживание и ремонт авто- и мототранспортных средств, машин и оборудования;
- 10) оказание автотранспортных услуг по перевозке грузов автомобильным транспортом;
- 11) оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров автомобильным транспортом;
- 12) ремонт жилья и других построек;
- 13) производство монтажных, электромонтажных, санитарно-технических и сварочных работ;
- 14) остекление балконов и лоджий, нарезка стекла и зеркал, художественная обработка стекла;
- 15) обучение населения на курсах и репетиторство;

- 16) услуги по присмотру и уходу за детьми и больными;
- 17) прием стеклопосуды и вторичного сырья, за исключением металлолома;
- 18) ветеринарные услуги;
- 19) сдача в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности;
- 20) изготовление изделий народных художественных промыслов;
- 21) прочие услуги производственного характера;
- 22) производство и реставрация ковров и ковровых изделий;
- 23) ремонт ювелирных изделий, бижутерии;
- 24) чеканка и гравировка ювелирных изделий;
- 25) монофоническая и стереофоническая запись речи, пения, инструментального исполнения заказчика на магнитную ленту, компакт-диск, перезапись музыкальных и литературных произведений на магнитную ленту, компакт-диск;
- 26) услуги по уборке жилых помещений и ведению домашнего хозяйства;
- 27) оформление интерьера жилого помещения и услуги по художественному оформлению;
- 28) проведение занятий по физической культуре и спорту;
- 29) услуги носильщиков на железнодорожных вокзалах, автовокзалах, аэровокзалах, в аэропортах, морских, речных портах;
- 30) услуги платных туалетов;
- 31) услуги поваров по изготовлению блюд на дому;
- 32) перевозка пассажиров водным транспортом;
- 33) перевозка грузов водным транспортом;
- 34) услуги, связанные со сбытом сельскохозяйственной продукции (хранение, сортировка, сушка, мойка, расфасовка, упаковка и транспортировка);
- 35) услуги, связанные с обслуживанием сельскохозяйственного производства (механизированные, агрохимические, мелиоративные, транспортные работы);
- 36) услуги по зеленому хозяйству и декоративному цветоводству;
- 37) ведение охотничьего хозяйства и осуществление охоты;
- 38) занятие медицинской деятельностью или фармацевтической деятельностью лицом, имеющим лицензию на указанные виды деятельности;
- 39) осуществление частной детективной деятельности лицом, имеющим лицензию;

- 40) услуги по прокату;
- 41) экскурсионные услуги;
- 42) обрядовые услуги; ритуальные услуги;
- 43) услуги уличных патрулей, охранников, сторожей и вахтеров;
- 44) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 м² по каждому объекту организации торговли;
- 45) розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;
- 46) услуги объектов общественного питания (с площадью зала обслуживания посетителей не более 50 м²).

Индивидуальный предприниматель, применяющий патентную систему налогообложения, обязан вести Книгу учета доходов¹.

В конкретном субъекте Федерации при определении налоговых обязательств региональные власти вправе самостоятельно дифференцировать предпринимательскую деятельность в рамках каждого вида. Дифференциация осуществляется в соответствии с Общероссийскими классификаторами видов экономической деятельности и услуг населению – ОКВЭД и ОКУН. Кроме того, власти субъекта вправе устанавливать дополнительный перечень бытовых услуг, в отношении которых может применяться патент. Дополнительный перечень бытовых услуг устанавливается также в соответствии с общероссийским классификатором.

Величина налога, уплачиваемого в рамках патентной системы налогообложения, не зависит от размера фактически полученного (или не полученного) индивидуальным предпринимателем дохода. Она исчисляется исходя из суммы потенциально возможного дохода, установленного по каждому виду деятельности (объект налогообложения). Размер потенциально возможного дохода для конкретных видов деятельности устанавливается законами субъектов Российской Федерации. Региональные власти имеют право увеличивать максимальный размер потенциально возможного дохода по отдельным видам деятельности (ст. 346.43 НК РФ).

¹ Форма Книги учета доходов и порядок заполнения утверждены приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. № 135н «Об утверждении форм книги учета доходов и расходов организации и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения».

Налоговым кодексом установлен максимальный – не более 1 млн руб. и минимальный – не менее 100 тыс. руб. размер потенциально возможного к получению дохода.

Налоговая база определяется как денежное выражение потенциально возможного годового дохода, установленного на календарный год законом субъекта Федерации по виду предпринимательской деятельности, в отношении которой применяется патентная система налогообложения.

Применение ПСН освобождает предпринимателя от уплаты следующих налогов:

- НДФЛ (в отношении доходов от деятельности, на которую выдан патент).

- налог на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления деятельности, на которую выдан патент);

- НДС, за исключением отдельных операций (ввоз товаров на территорию России и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией; в рамках договоров простого товарищества, инвестиционного товарищества, доверительного управления имуществом или концессионного соглашения на территории России (пп. 10 и 11 ст. 346.43 НК РФ).

При этом ИП должны уплачивать иные налоги и исполнять обязанности налоговых агентов (п. 12 ст. 346.43 НК РФ).

Налоговая ставка в случае применения ПСН установлена в размере 6%. Налог исчисляется как произведение ставки 6% и потенциально возможного годового дохода.

Налоговым периодом признается календарный год. Если патент выдан на срок менее календарного года, налоговым периодом признается срок, на который выдан патент. Налог пересчитывается в соответствии с периодом, на который приобретен патент.

Применение единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее – ЕНВД) стало добровольным. Предпочтение, отдаваемое налогоплательщиком патентной системе, обусловлено, как правило, величиной налоговой нагрузки и простотой выполнения налоговых обязательств.

Порядок уплаты налога. Налог уплачивается в следующие сроки:

- 1) если патент получен на срок от одного до пяти месяцев включительно, сумма налога уплачивается одним платежом не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;

- 2) если патент получен на срок от шести месяцев и более, то уплата налога осуществляется двумя платежами:

- 1/3 суммы – не позднее 25 календарных дней после начала действия патента;
- 2/3 суммы – не позднее 30 календарных дней до дня окончания налогового периода.

Заявление для получения патента подается в налоговый орган по месту жительства налогоплательщика за десять рабочих дней до начала планируемого применения патентной системы налогообложения. Если индивидуальный предприниматель планирует осуществлять деятельность в другом регионе, заявление можно подать в любой налоговый орган соответствующего субъекта Российской Федерации. При ведении индивидуальным предпринимателем нескольких видов предпринимательской деятельности патент приобретается для каждого из них.

Индивидуальный предприниматель может приобрести патент на срок от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года. При этом патент выдается с любой даты. Налоговый орган в течение пяти рабочих дней со дня получения заявления обязан выдать патент или уведомить об отказе. Отдельно подавать заявление о постановке на учет в качестве налогоплательщика, применяющего патентную систему, не нужно: налоговый орган ставит на учет на основании заявления о выдаче патента.

Тема 12. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ

Вопросы:

1. *Земельный налог.*
2. *Налог на имущество физических лиц.*
3. *Торговый сбор.*

1. Земельный налог

Земельный налог – один из видов платежей за землю. Он взимается на территории РФ в соответствии с законом (гл. 31 НК РФ). Цель введения платы за землю заключается в стимулировании рационального использования и освоения земель, повышения плодородия почв, в выравнивании социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечении развития инфраструктуры в населенных пунктах, формировании специальных фондов финансирования этих мероприятий. Величина земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли, землевладельцев и землепользователей. Земельный налог является местным, относится к собственным доходам местных бюджетов, и доля его в источниках собственных налоговых поступлений составляет 12-20%. Территориальные органы власти заинтересованы в увеличении собственных источников доходов, так как они позволяют шире проявлять хозяйственную инициативу.

Представительными органами муниципальных образований определены следующие элементы по земельному налогу: налоговые ставки (в пределах, установленных ст. 394 НК РФ); порядок и сроки уплаты налога; налоговые льготы, а также основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Плательщиками земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого дарения.

Объектом налогообложения по земельному налогу являются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Налоговая база и особенности ее расчета. Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом. Кадастровая стоимость рассчитывается на основе кадастровой

оценки земли. Специфика земли как объекта оценки обусловлена следующим:

- земля – это природный ресурс, который невозможно свободно воспроизвести;
- при оценке всегда учитывается возможность многоцелевого использования земли;
- к стоимости земельных участков не применяются понятия физического и функционального износа, а также амортизации, поскольку срок эксплуатации земельных участков неограничен.

Таким образом, экономически обоснованная стоимостная оценка земель представляет собой сложную процедуру, поскольку она должна учитывать возможность одновременного использования земель как природного ресурса, основы среды проживания вселения и объекта недвижимости.

Кадастровая оценка земли проводится на основе комплексного применения трех подходов – доходного, сравнительного и затратного.

Доходный подход основан на методах, позволяющих получить оценку стоимости земли исходя из ожидаемых покупателем потенциальных доходов.

Сравнительный подход базируется на систематизации и сопоставлении информации о ценах продажи аналогичных земельных участков.

Согласно **затратному подходу** инвестор не заплатит за участок сумму больше той, в которую обойдется приобретение соответствующего участка и возведение на нем здания в приемлемый для строительства период.

По результатам анализа данных, полученных разными методами оценки земельных участков, в каждой оценочной микрорайоне определяется кадастровая стоимость земельного участка как усредненная величина по конкретному виду использования или максимальное значение из возможных видов использования.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основе информации о земельных участках, полученной из государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования. Налоговую базу для физических лиц определяют налоговые органы по данным, которые представляют им органы, ведущие Государственный земельный кадастр, либо осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также муниципальные образования (п. 4 ст. 391 НК РФ).

Владельцы, у которых земля находится в общей долевой собственности, кадастровую стоимость земельного участка рассчитывают пропорционально доле каждого в общей долевой собственности. Если земля находится в общей совместной собственности, ее кадастровая собственность определяется для каждого владельца в равных долях.

Налоговая база *уменьшается* на необлагаемую налогом сумму – 10 тыс. руб. – на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении, для следующих категорий налогоплательщиков:

- Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы;
- инвалидов, имеющих III степень ограничения способности к трудовой деятельности, а также лиц, имеющих I и II группы инвалидности;
- инвалидов с детства;
- ветеранов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий;
- физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», и др.;
- физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, связанных с любыми видами ядерных установок.

Налоговая база уменьшается на основании документов, подтверждающих право применения такой льготы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения земельного участка.

Налоговые ставки устанавливаются в зависимости от назначения земли и цели ее использования (рис. 12).

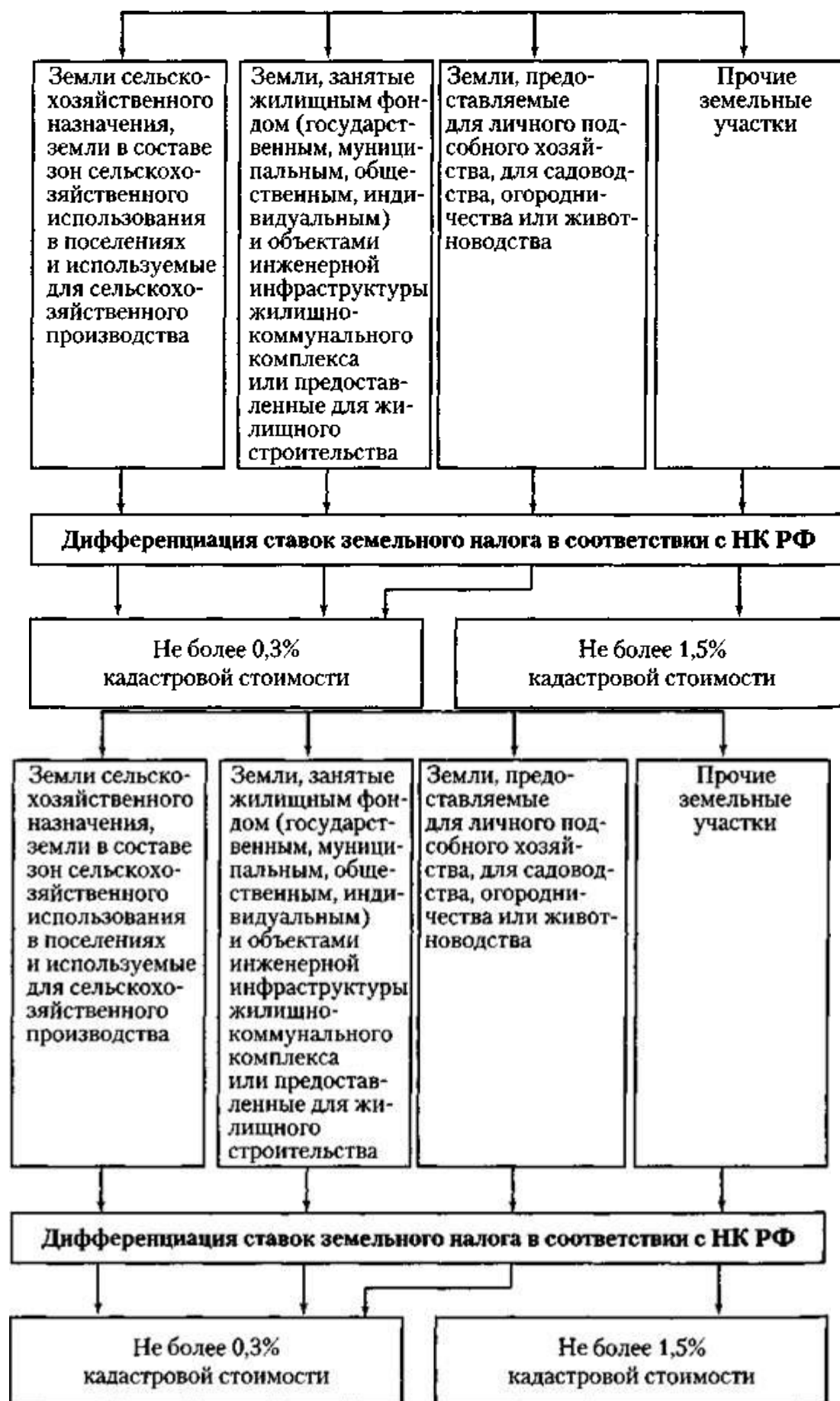


Рис. 12. Ставки по земельному налогу

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга (ст. 394 НК РФ).

Освобождаются от налогообложения:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России – в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций;
- организации – в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации – в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения, сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, – в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность последних среди всех работников составляет не менее 50%, а доля в фонде оплаты труда, не менее 25%, в отношении земельных участков, используемых ими для производства и реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством России);
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока, а также общины таких народов – в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;

– организации – резиденты особой экономической зоны – в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на земельный участок.

Налоговый и отчетные периоды. Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами для организаций и индивидуальных предпринимателей являются квартал, полугодие, девять месяцев календарного года.

Порядок исчисления и сроки уплаты налога. Сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели исчисляют сумму налога самостоятельно.

Сумму налога, подлежащую уплате физическими лицами, исчисляют налоговые органы. Физические лица уплачивают земельный налог на основании полученных налоговых уведомлений. При этом уплата должна производиться не более чем двумя авансовыми платежами (п. 4 ст. 396 НК РФ).

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели, для которых отчетным периодом является квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении 1-го, 2-го и 3-го кварталов отчетного периода как 1/4 процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (п. 6 ст. 396 НК РФ).

При возникновении (прекращении) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования) на земельный участок или его долю исчисление суммы налога или авансового платежа проводится с учетом коэффициента, который определяется как отношение количества полных месяцев, в течение которых участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании) к общему количеству календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, то за *полный месяц* принимается месяц возникновения указанных прав. Если возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, то за *полный месяц* принимается месяц прекращения прав.

В отношении земельных участков, приобретенных в собственность физическими и юридическими лицами для осуществления на них жилищного строительства (за исключением индивидуального жилищного

строительства), суммы налога (авансовых платежей по налогу) исчисляются с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока проектирования и строительства вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. Если жилищное строительство и государственная регистрация прав на построенный объект недвижимости завершились до истечения трехлетнего срока, сумма налога, уплаченного в течение проектирования и строительства сверх суммы, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченной и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

Сумма налога за земли для жилищного строительства (кроме индивидуального жилищного строительства) рассчитывается с учетом коэффициента 4, если период проектирования и строительства превысит трехлетний срок, вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости (п. 15 ст. 396 НК РФ).

В случае приобретения земельных участков в собственность физическими лицами для индивидуальной застройки в период проектирования и строительства, превышающего 10-летний срок, земельный налог исчисляется с учетом коэффициента 2 (п. 15 ст. 396 НК РФ).

Наследник уплачивает земельный налог начиная с месяца открытия наследства.

Налог и авансовые платежи подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, установленные нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Налоговые декларации налогоплательщики представляют не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачиваются в бюджет по местонахождению земельных участков, являющихся объектами налогообложения.

Плательщики, своевременно не привлеченные к уплате земельного налога, уплачивают его не более чем за три предшествующих года.

2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц – это местный налог: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога устанавливаются представительными органами муниципальных образований (для Москвы и Санкт-Петербурга – законодательными органами государственной власти этих городов), но в пределах, предусмотренных законом Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. № 203-1 «О налогах на имущество

физических лиц». С 1 января 2015 г. нормативно-правовое регулирование осуществляется гл. 32 НК РФ.

Налогоплательщиками являются физические лица, имеющие на территории России в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения. Если такое имущество находится в *общей* собственности нескольких физических лиц, то они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. Если имущество находится в *общей долевой* собственности нескольких физических лиц, то налогоплательщиком признается каждое из них соразмерно доли в этом имуществе.

Объекты обложения налогом на имущество физических лиц показаны на рис. 13.



Рис. 13. Объекты обложения налогом на имущество

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости.

Ставки налога на имущество физических лиц

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 000 руб.	До 0,1%
От 300 000 до 500 000 руб.	От 0,1 до 0,3%
Свыше 500 000 руб.	От 0,3 до 2,0%

Представительные органы местного самоуправления могут дифференцировать ставки в установленных пределах в зависимости: от суммарной инвентаризационной стоимости; от типа использования; от иных критериев.

От уплаты налогов на имущество физических лиц освобождаются:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в этот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС», а также лица, указанные в Законе Российской Федерации (ст. 2-3, 5-6) «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие аварии в 1957 году на производственном объединении «Маяк» и сбросов радиоактивных отходов в реку «Теча»;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, по 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.

От уплаты налога на строения, помещения освобождаются:

- пенсионеры, получающие пенсии, назначенные в порядке, установленном пенсионным законодательством России;
- граждане, уволенные с военной службы или призывавшиеся на военные сборы, выполнявшие интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия;

– родители и супруги военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей.

Налог не взимается также:

– со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры на время их использования;

– с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилых строений площадью до 50 м², а также хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 м².

Органы местного самоуправления вправе устанавливать налоговые льготы по налогу и основания для их использования. Налоговым периодом признается один год.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется исходя из их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года. За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивает каждый собственник соразмерно своей доле в этих строениях помещениях и сооружениях.

За строения, помещения и сооружения, находящиеся в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, налог уплачивает один из собственников по соглашению между ними. В случае несогласованности налог уплачивает каждый собственник в равных долях.

Органы, осуществляющие регистрацию прав на недвижимое имущество и сделки с ним, а также органы технической инвентаризации обязаны ежегодно (до 1 марта) представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года.

Порядок исчисления налога имеет ряд особенностей:

– по новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года следующего за их возведением или приобретением;

– за строение, помещение и сооружение, перешедшие в собственность по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства;

– в случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается, начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены;

– при переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала того месяца, в котором он утратил право собственности на указанное имущество, а новым собственником начиная с месяца, в котором у него возникло право собственности.

При возникновении права на льготу в течение календарного года налог перерасчитывается с месяца, в котором возникло это право. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы сумма налога перерасчитывается не более чем за три года (по письменному заявлению налогоплательщика).

Платежные извещения об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами ежегодно не позднее 1 августа.

Налог владельцы уплачивают равными долями в два срока: не позднее 15 сентября; не позднее 15 ноября.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его за три (но не более) предыдущих года. Пересмотр неправильно произведенного налогообложения допускается за три (но не более) предыдущих года. Налог на имущество полностью зачисляется в бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

3. Торговый сбор

Торговый сбор устанавливается Федеральным законом (НК РФ) и нормативными правовыми актами, а также законами городов Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя, муниципальных образований и прекращает действовать в соответствии с указанными документами; обязателен к уплате на территориях муниципальных образований. Этими нормативными правовыми могут устанавливаться также льготы, основания и порядок их применения. Плательщиками торгового сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории соответствующего муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на данной территории. Освобождаются от уплаты торгового сбора ИП, относящиеся к патентной системе налогообложения, и налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяйственный налог (п. 2 ст. 411 НК РФ). А

ЕНВД нельзя применять в отношении деятельности, для которой установлена уплата торгового сбора (п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ). Сбором облагается использование движимого или недвижимого имущества в процессе предпринимательской деятельности, хотя бы один раз в квартал.

Согласно ст. 413 НК РФ, торговый сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах торговли. В законе дано понятие торговля – это вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады (пп. 2 п. 4 ст. 413 НК РФ). Причем в законе не уточняется, какими именно товарами должны торговать те, кто подпадает под действие торгового сбора. Это означает, что торговым сбором, по всей видимости, будет облагаться торговля любыми товарами. Сбор для малого бизнеса, занимающегося торговлей, устанавливается правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя). К торговой деятельности относятся: торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением автозаправочных станций); торговля через объекты нестационарной торговой сети; торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы; торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада. Чтобы стать плательщиком торгового сбора, достаточно использовать объект торговли хотя бы один раз в квартал (п. 1 ст. 412 НК РФ). Так, если ИП хотя бы один раз за квартал продаст свои товары, например, на рынке выходного дня, то после этого он становится плательщиком торгового вноса. В законе не уточняется, на каком праве организация или ИП должны пользоваться объектом торговли. Не имеет значения, находится магазин (торговый павильон) в собственности или же арендуется. Организации и ИП по общему правилу должны рассчитывать торговый сбор самостоятельно по каждому объекту торговли по формуле:

$$\text{Торговый сбор} = \text{ставка торгового сбора} \times \text{фактическое значение физической характеристики объекта торговли.}$$

Фактическое значение физической характеристики объекта – это, в частности, площадь объекта торговли. Если количество объектов или их площадь увеличилась, при расчете торгового сбора эти изменения нужно учитывать с начала квартала, в котором оно произошло. Если же количественные характеристики уменьшились, размер торгового сбора снизится только со следующего квартала (Письмо ФНС России от 26 июня 2015 г. № ГД-4-3/11229). Согласно закону о торговых сборах

ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований в рублях за квартал в расчете на объект торговли или на его площадь. При этом ставка не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании в связи с применением патентной системы налогообложения (на основании патента, выданного на три месяца). В целях определения предельных ставок сбора не учитываются ограничения для применения патентной системы налогообложения по деятельности в виде розничной торговли (пп. 1 п. 3 п. 346.43 НК РФ). Законом предусмотрены ограничения по максимальным ставкам, которые зависят от нескольких показателей:

- от стоимости патента для розничной торговли – ставка сбора не может превышать расчетной стоимости патента, выданного на три месяца;

- от вида торговли – например, ставка сбора в отношении организации розничных рынков не может превышать 550 руб. на 1 м² площади рынка;

- от площади торгового объекта – ставка сбора для стационарного магазина с площадью зала более 50 м² должна устанавливаться на 1 м² и не может превышать расчетную сумму налога «по патенту» для розничной торговли, выданному на три месяца и деленную на 50.

Ставка 550 руб. на 1 м² площади розничного рынка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год. Площадь торгового зала определяется в соответствии с пп. 5 п. 3 ст. 346.43 НК РФ. Нормативными правовыми актами муниципальных образований могут быть установлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от территории объекта, на котором осуществляется конкретный вид торговой деятельности, от категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, а также от особенностей объектов торговли. При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля.

Пример расчета максимальной суммы торгового сбора.

Стационарная торговая точка находится в г. Санкт-Петербурге. Площадь ее составляет 100 м². Патент на розничную торговлю, выданный на 3 месяца, сейчас стоит 30 тыс. рублей, поэтому максимальный торговый сбор за квартал (ст. 414 НК РФ) составит 60 тыс. руб. (30 тыс. руб. / 50 × 100 м²). Итак, величина торгового сбора связана с размером стоимости патента.

Постановка на учет, снятие организации или индивидуального предпринимателя с учета в качестве плательщика сбора осуществляется на

основании соответствующего уведомления, представляемого им в налоговый орган, либо на основании информации, представленной уполномоченным органом в налоговый орган. В уведомлении указывается объект обложения сбором (вид предпринимательской деятельности и объект торговли, используемый для осуществления указанной деятельности), а также характеристики (количество и (или) площадь) объекта осуществления торговли, необходимые для определения суммы сбора. Плательщик сбора, занимающийся малым бизнесом, представляет соответствующее уведомление не позднее пяти дней с даты возникновения объекта обложения сбором. Непредставление указанного уведомления приравнивается к ведению деятельности без постановки на учет в налоговом органе. Плательщик сбора обязан уведомить налоговый орган о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли (ибо оно влечет за собой изменение суммы сбора) не позднее пяти дней со дня изменения.

Постановка на учет производится на основании уведомления, представленного плательщиком сбора, в течение пяти дней после получения налоговым органом указанного уведомления. В течение пяти дней с даты постановки на учет плательщику сбора направляется соответствующее свидетельство. В случае прекращения предпринимательской деятельности с использованием объекта торговли плательщик сбора представляет надлежащее уведомление в налоговый орган. Датой снятия с учета плательщика сбора является дата прекращения им вида деятельности, облагаемого сбором, указанная в уведомлении. Формы уведомлений, а также порядок и состав сведений, указываемых в них, установлены федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Заявление о постановке на учет в качестве плательщика сбора по объекту осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, подается в письменной или электронной форме. Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе осуществляется: по месту нахождения объекта недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности, в отношении которой установлен сбор, либо по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя). Если несколько объектов осуществления предпринимательской деятельности, в отношении которой установлен сбор, находятся в одном муниципальном образовании (в Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка на учет плательщика

сбора осуществляется по месту нахождения указанного объекта, на основании сведений, поступивших от плательщика сбора впервые.

Порядок исчисления и уплаты торгового сбора. Периодом обложения сбором признается квартал. Сумма сбора исчисляется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором, начиная с квартала, в котором представлено уведомление. Эта сумма определяется как произведение ставки сбора в отношении конкретного вида деятельности и фактического значения физического показателя по соответствующему объекту торговли. Сбор уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения. В случае выявления объектов обложения сбором, в отношении которых плательщиком не представлено надлежащее уведомление или в уведомлении указаны недостоверные сведения, налоговый орган направляет плательщику сбора требование об уплате в срок не позднее 30 дней со дня поступления указанной информации от уполномоченного органа.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон №147-ФЗ от 31 июля 1998 г.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон №118-ФЗ от 5 августа 2000 г.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. №195-ФЗ.
4. Бобошко В.И. Взаимосвязь внутреннего и внешнего финансового контроля // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 2(14). – С. 65–69.
5. Бобошко Н.М. Анализ проблем динамики развития налоговой системы России // Вестник академии экономической безопасности МВД России. – 2015. – №7. – С. 147–152.
6. Бобошко Н.М. Проблемы имущественного налогообложения // Инновационное развитие экономики. – 2011. – №1. – С. 17–22.
7. Бурцев В.В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В.В. Бурцев. – М., 2013. – 345 с.
8. Вигдорчик, Д.Г. Отдельные вопросы налогового администрирования на современном этапе развития общества. – М., 2013.
9. Гончаренко Л.И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. – 2015. – №4. – С. 28–33.
10. Евстигнеев Е.Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство : учебное пособие для вузов. – СПб. : Питер, 2012.
11. Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов // Финансовое право. – 2014. – №4. – С. 22–29.
12. Измайлов А.Т. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов. – М., 2011.
13. Клименко Т.Н. Собираемость налогов в Российской Федерации // Налоговая политика и практика. – 2015. – №6. – С. 8–11.
14. Князев В. Совершенствование налоговой системы и подготовка кадров для налоговой службы // Налоги. – 2014. – №2. – С. 15–20.
15. Ковалев В.В. Порядок учета расчетов с бюджетом // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 1. – С. 55–59.
16. Коваль Л.С. Налоги и налогообложение : учебное пособие. – М., 2013.
17. Пономарев А.И., Игнатова Т.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова. – М., 2011.
18. Смагина М.Н. Налоговый учет : учебное пособие. – Тамбов : Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2013.

19. Налоги и налогообложение : учебное пособие / под ред. Н.М. Бобошко, А.Е. Суглобова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015.

20. Селезнева Н.Н., Бобошко Н.М., Староверова О.В. и др. Налоги : учебник для студентов вузов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008.

21. Рубцов И.В., Рубцова Е.В. Анализ форм и методов уклонения от уплаты налогов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3–2 (33). – С. 207–212.

22. Титов А.С. Формы, методы, виды налогового контроля и их юридическое содержание // Финансовое право. – 2012. – №3. – С. 13–16.

23. Хамзина Р.Р. Налоговый процесс в системе налогового администрирования // Финансовое право. – 2011. – №6. – С. 24–27.

24. Шарапова О.А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления // Налоги и налогообложение. – 2011. – №3. – С. 17–20.

25. Щекин Д.М. Публичный интерес как инструмент регулирования налоговых правоотношений // Налоговые споры: теория и практика. – 2012. – №7. – С. 23–26.

26. Шестакова Е.В. Налоговая оптимизация. – М. : «Гросс-Медиа»: РОСБУХ, 2014.

Наталья Михайловна Бобошко,
доктор экономических наук, профессор

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Курс лекций

Редактор *Новикова А. К.*
Компьютерная верстка *Татариновой О. А.*

Подписано в печать 28.12.2017 г.	Формат 60×84 1/16	Тираж 84 экз.
Заказ № 2094	Цена договорная	Объем 22,93 уч.-изд. л. 12,96 усл. печ. л.

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12