

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

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Москва
2018

ББК65.261.4
Н23

Налоги и налогообложение : учебное пособие / В. И. Бобошко, Н. М. Бобошко, И. В. Рубцов, Е. В. Рубцова. – М. : Московский университет МВД России имени В. Я. Кикотя, 2018. – 142 с.
ISBN978-5-9694-0634-6

Учебное пособие разработано для подготовки специалистов в области экономической безопасности, специалистов для подразделений предварительного расследования, специализирующихся на расследовании экономических преступлений, научно-педагогических и научных кадров в соответствии с требованиями Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по программам бакалавриата, специалитета, магистратуры и подготовки научно-педагогических кадров в аспирантуре (адъюнктуре).

□□□65.261.4

Рецензенты:

- старший научный сотрудник НИЦ №3 ФГКУ «ВНИИ МВД России» кандидат экономических наук ***Панин Д. А.***;
- аудитор отдела внутреннего финансового аудита КРУ МВД России кандидат экономических наук ***Мамедов Д. А.***

ISBN978-5-9694-0634-6

© Московский университет МВД России
имени В. Я. Кикотя, 2018
© Бобошко В. И., 2018
© Бобошко Н. М., 2018
© Рубцовым И. В., 2018
© Рубцовой Е. В., 2018

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	14
5. Элементы налогообложения	18
Тема 2. Организация налоговой системы Российской Федерации	35
1. Налоговая политика государства	35
2. Налоговая система Российской Федерации	40
3. Система налогового законодательства	47
Тема 3. Налоговое администрирование в российской налоговой системе	51
1. Понятие и сущность налогового администрирования	51
2. Организация Федеральной налоговой службы	56
3. Организация налогового контроля.....	62
Тема 4. Налог на добавленную стоимость.....	74
1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость.....	74
2. Плательщики НДС. Объект налогообложения	74
3. Порядок определения налоговой базы, налоговые ставки	76
4. Порядок начисления и сроки уплаты НДС	85
Тема 5. Акцизы.....	86
1. Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль	86
2. Плательщики акцизов, объекты обложения.....	87
3. Виды налоговых ставок на подакцизные товары, их состав и характеристика	91
4. Порядок исчисления и уплаты акцизов	94

Тема 6. Налог на доходы физических лиц	95
1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц	95
2. Налогоплательщики НДФЛ. Объекты налогообложения	96
3. Виды налоговых ставок	98
4. Порядок определения налоговой базы	98
5. Льготы по подоходному налогу	99
6. Общие положения об исчислении и уплате налога на доходы физических лиц	110
Тема 9. Налог на прибыль организаций	113
1. Сущность и значение налога на прибыль организаций	113
2. Порядок начисления и уплаты налога на прибыль	115
3. Налоговый учет. Принципы его организации	119
Тема 10. Региональные налоги	120
1. Транспортный налог	120
2. Налог на игорный бизнес	123
3. Налог на имущество организаций	132
Тема 11. Местные налоги	134
1. Земельный налог	134
2. Налог на имущество физических лиц	136
3. Торговый сбор	137
Библиографический список	139

Тема 1. Социально-экономическая сущность налогов

1. Возникновение и развитие налогообложения

Налоги – одна из древнейших финансовых категорий. Первое упоминание о налогах относится к IV в. до н. э.

С развитием форм и методов взимания налогов можно выделить три крупных этапа:

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

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

3. Начало 19-го века и до настоящего времени (выработка и законодательное оформление норм и порядка взимания налогов, государственная организация налогообложения и контроль уполномоченными государственными органами).

В условиях господства натурального хозяйства налоги выступали в виде различных натуральных податей и служили дополнением к трудовым повинностям свободного населения (позже – крепостных крестьян), а также 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 централизованного 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 трибиту приходит высокий налог с наследства, введенный императором Августом, кото-

рый охватывал 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 финансовой и денежно-кредитной системам. Налоги этого периода становятся, с одной стороны, средством эксплуатации мелких производителей и крестьянства, превращая их в наемных работников, а с другой – через систему перераспределения национального дохода (налоги – расходы) обеспечивают концентрацию капитала у 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

В далеком прошлом ученые-мыслители 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. Изучая экономическую сущность налогов, классик буржуазной политэкономии Д. Рикардо писал: «Налоги составляют ту долю труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда выплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода».

К. Маркс, анализируя капиталистические производственные отношения, отмечал: «Экономическим воплощением существования государства являются налоги».

Позднее, в начале XX в., определение налогов было дано русским ученым Александром 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, принятый в июле 1998 г., в статье 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 в интересах плательщиков сборов 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 определенными признаками:
общие:

- *законность* (порядок установления, исчисления и уплаты, все нововведения, изменения и отмена осуществляются исключительно на законодательной основе);
- *обязательность (императивность) уплаты* (отсутствие права выбора у субъекта по вопросу взимания налога, административное установление);
- *форма взимания* (отчуждение части имущества) *и способ уплаты* (исключительно денежная форма);

различия:

- признаки налога:
- *регулярность уплаты* (регулярное изъятие денежных средств);

- *индивидуальная безвозмездность* (отсутствие встречного удовлетворения);

- *цель платежа* (финансовое обеспечение деятельности государства);

признаки сбора:

- *индивидуальная возмездность* (наличие встречного удовлетворения);

- *нерегулярность уплаты* (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:

- *первый* – развитие общественного разделения населения на социальные группы;

- *второй* – появление самостоятельных субъектов товарно-денежных отношений;

- *третий* – 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. 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 государства, приходится от 0,8 до 0,9 всех поступлений казны в развитых странах.

В РФ в общие доходы федерального бюджета также поступают 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 многие 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, независимо от конкретного государства и времени. Поэтому их иногда называют фундаментальными принципами. Впервые они были сформулированы А. Смитом, завоевав впослед-

вии абсолютное признание. В его «Исследованиях о природе и причинах богатства народов» рассматриваются пять принципов налогообложения:

- хозяйственная независимость и свобода;
- справедливость;
- определенность;
- удобность;
- экономия (дешевизна).

И хотя его принципы 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 в виде 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 так устроен, чтобы он извлек 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 должна 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 ним относятся следующие положения, применяемые в российском налоговом праве:

- нейтральности (равного налогового бремени);
- законности (установления налогов законами);
- приоритета налогового закона над неналоговым;
- отрицания обратной силы налогового закона (ухудшающего положения граждан);
- наличия в законе всех существенных элементов налога;
- сочетания интересов государства и субъектов налоговых отношений.

Организационные принципы – идеи и положения, на которых базируется построение налоговой системы РФ 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 их использовании – вот те три составляющие «кита», 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.

Роль налогов находит отражение в их функциях – основных направлениях влияния налогов на развитие государства и общества. Функции налогов демонстрируют пути реализации общественного назначения налогов как инструмента распределения государственных доходов.

Налоги применяются государством как способ прямого воздействия на бюджетные отношения и опосредованного на производителей через систему льгот и санкций. С помощью применения налогообложения достигается относительное равновесие потребностей и ресурсов, обеспечивается рациональное использование природных богатств. Таким образом, посредством системы налогов государство решает экономические, социальные, экологические и другие проблемы общества.

Функции налогов являются производными от функций финансов, выполняя те же задачи, но в более узких рамках. Они связаны с действием налогового законодательства, практической реализацией его регулятивных свойств, а также с его ролью в правовой системе государства.

Функции налогов являются производными от функции финансов и выполняют те же задачи, но в более узких рамках. Они связаны с действием налогового права и практической реализацией его регулятивных свойств, а также с его местом в правовой системе государства. Функции налогов раскрывают их экономическую сущность и историческую роль в развитии каждой страны.

Статья 57 Конституции Российской Федерации закрепляет принцип законности установления налогов. Налоговый кодекс РФ развивает это положение, устанавливая, что каждый налог должен иметь перечень необходимых элементов. Таким образом, налог становится пра-

вой категорией и правовым регулятором, однако не следует забывать, что в основе налога лежат общественно-экономические отношения. Функции налогов отражают многообразие форм финансового и правового воздействия на общественные отношения. В связи с этим каждая функция налогов является экономико-правовой категорией.

Функции налогов разнообразны, но каждой из них присуще то, что они характеризуют направление необходимого воздействия налогового права, без которого общество не может обойтись на данном этапе своего исторического развития.

Функции налогов не только отражают влияние правовых механизмов на сферу финансов, но и воздействуют на упорядочение и регулирование налоговых отношений. Важными признаками функций налогов являются стабильность, непрерывность и длительность их воздействия. Они являются постоянными, что, однако, не исключает их изменение в зависимости от потребностей государства.

Функции налогов отображают существенные черты правовых механизмов налогообложения и направлены на решение конкретных задач, стоящих перед государством на данном этапе его развития. В условиях рыночной экономики в Российской Федерации налоговое право выступает инструментом пополнения государственной казны, осуществляя при этом регулирование экономики.

Налоги выполняют четыре основные функции, каждая из которых реализует их практическое назначение.

Фискальная функция налогов заключается в перераспределении части финансовых ресурсов населения в пользу государства. Она проявляется через формирование доходов бюджетов путем аккумуляирования денежных средств. Направлениями расходования данных средств являются административно-управленческие расходы, социальные услуги, хозяйственные нужды, обеспечение внешней политики и безопасности, платежи по государственному долгу.

Перераспределение средств при помощи фискальной функции должно обеспечить реализацию государственных программ, не нарушив при этом нормальный процесс воспроизводства. Фискальная функция позволяет перераспределить часть валового внутреннего продукта в территориальном и отраслевом срезе.

Социальная функция налогов обеспечивается системой мероприятий, направленных на вмешательство государства в процесс экономического и социального развития общества путем неравного налогообложения разных сумм доходов. С помощью данной функции происходит перераспределение доходов между различными категориями населения. Примерами реализации данной функции являются прогрессивная шкала налогообложения прибыли, налоговые скидки и акцизы на предметы роскоши.

Регулирующая функция налогов находит свое отражение в системе специальных мероприятий в сфере налогообложения, направленных на вмешательство государства в экономические процессы общества. Данная функция предполагает воздействие налогов на различные стороны развития общества, такие как: распределение и перераспределение национального дохода, научно-технический прогресс, спрос и предложение, объем доходов и сбережений населения.

Контрольная функция налогов дает возможность государству отслеживать своевременность и полноту внесения в бюджет налоговых поступлений, сопоставлять их размер с потребностями в финансовых ресурсах. С помощью этой функции определяется необходимость реформирования системы налогообложения и бюджетной политики государства.

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 налогов, т. е. разделение их на группы и подгруппы в соответствии с теми или иными признаками (основаниями).

По мере развития систем налогообложения изменялся принцип классификации налогов, появлялись новые признаки, характеризую-

щие ту или иную налоговую систему. Один из возможных вариантов классификации налогов, предусматривающий рассмотрение совокупности налогов по семи основаниям, представлен ниже.

По способу 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, уплачиваемые 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).

1. *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 сосредоточены в государственных структурах; таможенные пошлины, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций.

2. *В зависимости от органа, который устанавливает и имеет право изменять и конкретизировать налоги* (данная классификация – единственная из всех, которая имеет прямой законодательный статус), последние подразделяются на следующие виды:

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, которые вводятся в соответствии с законодательством страны местными органами власти, вступают в действие только после решения, принятого на местном уровне, и всегда поступают в местные бюджеты.

3. По 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.

4. В зависимости от субъекта – налогоплательщика выделяют следующие виды:

- налоги, взимаемые с физических лиц;
- налоги, взимаемые с предприятий и организаций;
- смежные налоги, уплачиваемые и физическими, и юридическими лицами.

5. По уровню бюджета, в которой 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.

6. По порядку введения налоговые платежи делятся на следующие виды:

- *общеобязательные* налоги, которые взимаются 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.

7. По срокам уплаты налоговые платежи делятся на следующие виды:

- *срочные* налоги, которые уплачиваются к сроку, определенному нормативными актами;

• *периодично-календарные* налоги, которые, в свою очередь, подразделяются на декадные, ежемесячные, ежеквартальные, полугодовые и годовые (см. рис. 1).

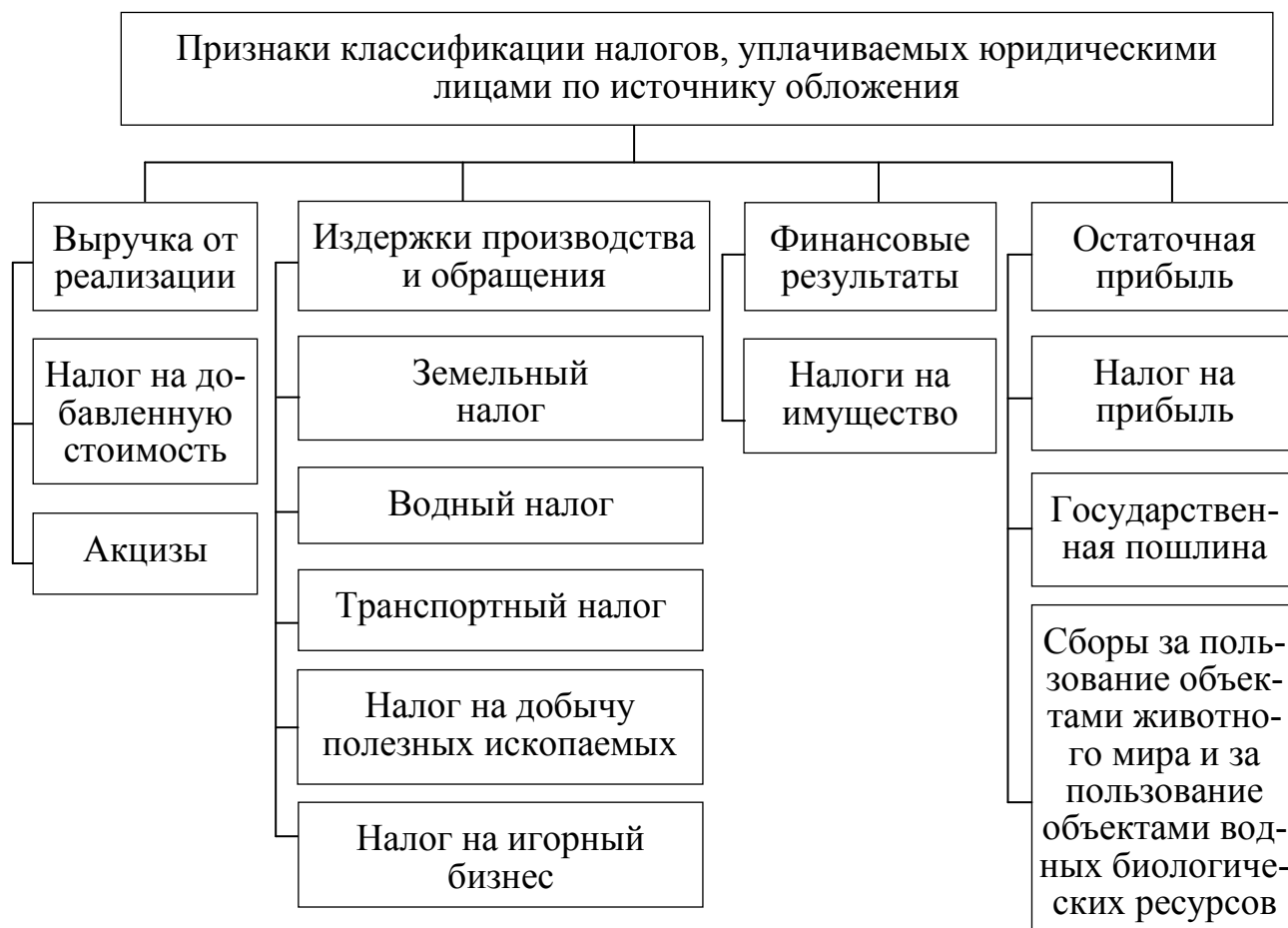


Рис. 1. Классификация налогов в Российской Федерации, уплачиваемых юридическими лицами по источнику обложения

Возможна классификация налогов и по другим признакам. Так, в зависимости от характера связи субъекта налогообложения и объекта налогообложения можно различать следующие виды:

- 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 распределяются следующим образом:

- включаются в цену продукции;

- включаются полностью или частично в себестоимость продукции (работ, услуг);
- относятся на финансовый результат;
- уплачиваются за счет налогооблагаемой прибыли;
- финансируются за счет чистой прибыли предприятия;
- удерживаются из доходов работника.

5. Элементы налогообложения

Структура налога

Элементы налога – это родовые признаки, отражающие социально-экономическую сущность налога. Характеристика элементов отражается в законодательных актах и нормативных документах государства.

К законам о налогообложении предъявляются 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), позволяющих понять и всесторонне изучить тот или иной налоговый платеж. В совокупности эти элементы образуют определенную структуру, логика построения которой остается инвариантной. Другими словами, речь идет о *структуре налога*.

Налог – это сложная система отношений, включающая в себя ряд взаимодействующих элементов, каждый из которых имеет самостоятельное юридическое значение. Положение о выделении этих элементов отражено в части первой Налогового кодекса РФ. Только при наличии полной совокупности элементов обязанность по уплате налога может считаться установленной.

Неполнота, нечеткость или двусмысленность закона о налоге могут привести к возможности уклонения 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 себя способом.

Слагаемые налоговых формул – элементы налогообложения – имеют универсальное значение, хотя налоги различны и число их велико. Те элементы, без которых налоговое обстоятельство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, называют существенными или обязательными элементами закона о налоге. К ним в соответствии со ст. 17 Кодекса относятся:

- налогоплательщики;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок уплаты налога;
- сроки уплаты налога.

Факультативные элементы – те 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 РФ (местного самоуправления), устанавливая региональные (местные) налоги и сборы, определяют в нормативных правовых актах как существенные, так и факультативные элементы налогообложения. Согласно ст. 12 Кодекса, 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 элементов – 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 вышеприведенные элементы, чтобы точно определить налог, 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. *Носитель налога – это лицо, несущее в конкретном итоге* 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 – лица*, на которых возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. *Сборщики налогов и сборов – уполномоченные органы* (государственные, местного самоуправления) и должностные лица, осуществляющие прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов и сборов и перечисление их в бюджет.

Налогоплательщик может участвовать в налоговых отношениях через законного представителя (представительство по закону) или уполномоченного представительства (представительство по доверен-

ности). Примером первого может служить обязанность родителей уплатить подоходный налог с доходов, полученных ребенком. В качестве второго вида представительства 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 определяются посредством принципа постоянного местопребывания (резидентства), с учетом которого различают два вида 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, иностранца 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 определяется 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 по договоренности налоговых органов.

Для определения налогового статуса юридических лиц используют тесты инкорпорации, юридического 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 резид-

дентства, 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. Предметом является земельный участок, который не порождает никаких налоговых последствий, объектом же налога является право собственности на землю.

Необходимость четкого разделения этих понятий вызвана, в частности, потребностью вычленить среди сходных предметов тот, с которым 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 Кодекса, 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 следующие виды:*

- 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 ГК РФ, является неограниченным.

Масштаб налога и единица налога

Для исчисления налога 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 непосредственно 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.

Масштаб налога 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, используемая 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 Кодекса). Так, например, 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.

Налоговая база в ряде случаев 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 является полученная налогоплательщиком выручка от реализации).

Для правильного определения момента возникновения налогового обязательства важное значение имеет *метод формирования налоговой базы*. Существуют два основных метода:

1) *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;

2) *накопительный метод* – доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло в данном налоговом периоде, вне зависимости от того, получены ли они в действительности. Для выяв-

ления 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*, основанный на определении с помощью вторичных признаков условной суммы налога (но не дохода). Например, 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 определяется 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 необходи-

ма для исчисления размера налога. С другой стороны, с истечением налогового периода связывается срок уплаты налога.

Необходимость этого элемента также объясняется 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 Кодекса, «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». Это понятие налогового периода несколько одностороннее, поскольку сведено лишь к сроку определения налоговой базы и исчислению подлежащей уплате суммы налога. Однако налоговый период, помимо этого, является:

- а) базой для определения по временному фактору налогового резидентства;
- б) основой для определения круга соответствующих обязанностей у налогоплательщика;
- в) 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» период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность согласно бухгалтерским предписаниям. Отчетный период – промежуток времени, определяемый 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 Кодекса 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; В зависимости от степени изменчивости 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 – 10 % и нулевая ставка.

В зависимости от содержания различают ставки:

- *маргинальные*, данные непосредственно 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 – порядок применения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы. В зависимости от изменения величины налоговой базы различают 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, порядок и условия применения льгот, не могут носить индивидуальный характер (ст.56 Кодекса).

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

- **скидки** – это льготы, направленные на сокращение налоговой базы. Они подразделяются на лимитированные (размер скидок ограничен) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена 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 четыре группы:

- 1) стандартные налоговые вычеты;
- 2) социальные налоговые вычеты;
- 3) имущественные налоговые вычеты;
- 4) профессиональные налоговые вычеты.

- **налоговые кредиты** – это льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки или налогового оклада. Большинство видов этого 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 Кодекса (предоставление отсрочек или рассрочек имеет платный характер. За предоставляемые отсрочки (рассрочки) по уплате налогов 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 Кодекса). В частности, юридические лица рассчитывают налог на прибыль организаций, НДС и акцизы.

Обязанность исчислить суммы налога может быть возложена 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 Кодекса. Согласно положениям этой статьи, исчисляют налоговую базу по-разному:

- 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 организации сведений об облагаемых доходах, а также данных 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 Кодекса. Подтверждени-

ем 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 расчете налога на доходы физических лиц – кумулятивная система.

Кроме того, исчисление налога может проводиться по глобальной системе (определение суммы платежа осуществляется с совокупного дохода независимо от источника дохода налогоплательщика) или шедюлярной системе (разделение дохода на его основные части (шедюлы), в зависимости от источника дохода, и обложение налогом каждой части по отдельности).

Необходимо обратить внимание на то, что законодательство о налогах и сборах касается лишь порядка исчисления налоговой базы и не касается вопроса о том, что относится к расходам индивидуальных предпринимателей.

Если вопрос о доходах нашел свое отражение в Кодексе (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 плательщиком 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 Кодекса приведен следующий порядок уплаты налогов и сборов.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином законодательно установленном порядке. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налогов 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 налога устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому налогу.

Существуют пять основных способов уплаты налога:

- уплата налога 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 он создает возможности 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 уплаты налога – налог взимается на основе внешних признаков предполагаемой средней доходности имущества. При уплате устанавливаются фиксированные сроки вноса. Например, налог на имущество физических лиц уплачивается 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 – характерно 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. Сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти (ст. 57 Кодекса).

Поэтому 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, в частности, относятся: акцизы, НДС, налог на имущество, налог на доходы физических лиц.

Со срочностью налоговых платежей связано понятие «недоимка» – сумма налога, не внесенного в бюджет (внебюджетный фонд) по истечении установленных сроков.

При применении российского законодательства следует иметь в виду:

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

- обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, иначе на налогоплательщика накладываются штрафные санкции. Так, в соответствии с п. 2 ст. 57 Кодекса, «при уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивают 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 Кодекса.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита.

Согласно ст. 64 Кодекса, отсрочка или рассрочка представляют собой изменение срока уплаты налога на срок, не превышающий один год, соответственно с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности. Такие налоговые льготы предоставляются 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 определенного срока 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 Кодекса. 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 предусмотрены различные основания по прекращению 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 Российской Федерации

1. Налоговая политика государства

Одним из основных инструментов государственного регулирования экономических процессов является *налоговая политика*, представленная собой систему 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 указанного 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 противоречия 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 влиянии на состояние экономической, социальной и политической системы 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, т. е. размером налога, возлагаемого на конкретного плательщика. Второй – с размером налогового бремени на макроуровне, т. е. какая доля созданного ВВП должна перейти к государству.

Цели налоговой политики:

- фискальная – основная, 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 – предполагает активизацию 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 осуществления 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.

Субъект управления – государство.

Объект управления – налогообложение.

Содержание налоговой политики многогранно и включает в себя:

- выработку научно обоснованной концепции развития налоговой системы;
- определение основных направлений и принципов налогообложения;
- разработку мер, направленных на достижение поставленных конкретных целей в области социально-экономического развития общества, увеличения доходной части бюджета и т. д.

В зависимости от длительности периода и характера решаемых задач налоговая политика подразделяется на налоговую стратегию и налоговую тактику.

Налоговая стратегия предусматривает решение крупномасштабных задач, связанных с разработкой концепции развития налоговой системы страны.

Налоговая тактика предусматривает 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, сбли-

жение налоговых систем различных стран, усиление налогового контроля при совершении международных торговых операций. Внутренняя налоговая политика проводится в рамках национальной экономики и предусматривает решение внутренних задач.

Существуют три типа налоговой политики:

1) политика максимальных налогов;

- политика разумных налогов;
- политика высоких налогов с одновременно высоким уровнем социальных гарантий.

В-первом случае государство устанавливает высокие ставки налогов, сокращает налоговые льготы, преследуя только фискальную цель. Такая политика проводится государством в определенные моменты развития. Подобная политика была в Российской Федерации в 1992 г. Вместе с тем, предпосылок для ее проведения не существовало, 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 в установлении высокого налогового обложения и значительного числа государственных программ.

Налоговая политика реализуется через налоговый механизм. *Налоговый механизм* – это совокупность способов и правил налоговых отношений, с помощью которых обеспечивается реализация целей налоговой политики.

В Толковом словаре русского языка слово «механизм» означает «внутреннее устройство (система звеньев) машины, прибора, аппарата, приводящее их в действие». Таким образом, налоговый механизм – это система звеньев налоговых отношений, приводящих в действие налоговую политику государства.

Внутреннее содержание налоговой политики формируется исходя из сущности налогов, из паритета двух функций: фискальной и регу-

лирующей, предполагающих равновесие между общегосударственными, корпоративными и личными интересами.

К элементам налогового механизма относят:

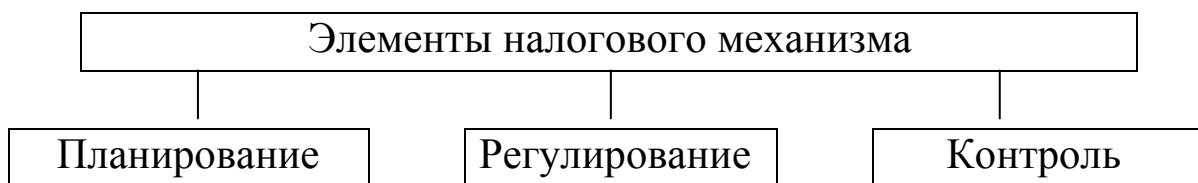


Рис. 2. Элементы налогового механизма

Налоговое планирование – это экономически обоснованная система прогнозов налоговых поступлений с учетом реальных экономических условий. В зависимости от периода различают следующее планирование:

- оперативное;
- текущее;
- долгосрочное;
- стратегическое.

Основная задача планирования – обеспечение качественных и количественных показателей программ социально-экономического развития страны исходя из разработанных и принятых налоговых законов.

На государственном уровне роль налогового планирования определяют анализ поступления налогов, тенденций и факторов роста налогооблагаемой базы и на этой основе осуществляется определение объемов налоговых поступлений в бюджеты.

Налоговое регулирование – это система экономических мер оперативного вмешательства в ход воспроизводственных процессов.

Принципы налогового регулирования:

- 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 и методами, такими, как:

- способы – льготы и санкции;
- методы – 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 – это комплекс мероприятий по анализу причин отклонений от запланированной величины налоговых поступлений с целью 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 трех основных видов источников – 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.

Таким образом, каждый вид бюджета имеет свою отдельную структуру доходов. Особенно выделяются бюджеты субъектов Федерации в структуре доходов, достаточно большой удельный вес которых 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 бюд-

жетов, 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 гг. XX в., когда появились ростки зарождающихся рыночных отношений и начала формироваться налоговая система страны.

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

Налоги, как таковые, были установлены исключительно кооперативного и частного секторов, доля которых в экономике была исключительно мала и не играла практически никакой роли, а также для личных доходов граждан. Все другие формы платежей государственных предприятий в бюджет хотя нередко и имели налоговое звучание (налог с оборота, плата за фонды, плата за трудовые ресурсы и другие), налогами по своей экономической сути не являлись. Это связано с тем, что предприятия практически не имели никакой финансовой самостоятельности, и их взаимоотношения с государством носили глубоко индивидуальный характер. Иначе говоря, государство определяло все без исключения потребности предприятия в финансовых ресурсах и изымало на этой основе все оставшиеся свободные средства. В связи с отсутствием основополагающих принципов налогообложения неуместно говорить о наличии в СССР налоговой системы. Речь может идти исключительно о системе изъятия финансовых ресурсов, политика которой 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 гг.)* Первые признаки формирования налоговой системы появились только во второй половине 80-х гг., когда начали образовываться предприятия других форм собственности (акционерные, с участием иностранного капитала, совместные и другие) и началось постепенное изменение экономического строя общества. С 1 января

1991 г. был введен в действие Закон СССР «О налогах с предприятий, объединений и организаций» от 14 июня 1990 г., в соответствии с которым были установлены 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 следующие характерные особенности реализации действовавшего налогового законодательства. На территории Российской Федерации была установлена «одноканальность» сбора налогов, т. е. суммы налоговых поступлений предварительно централизовывались в российском бюджете, а затем часть их предусматривалось 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 декабря 1991 г. № 2118-1 и соответствующих законов по конкретным видам налогов, которые вступили в действие с 1 января 1992 г., Закона РФ «О налоге на добавленную стоимость» от 6 декабря 1991 г. № 1992-1; Закона РФ «О подоходном налоге с физических лиц» от 07 декабря 1991 г. № 1998-1; Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. № 2116-1. С принятием этих законов в России впервые за многие десятилетия была создана налоговая система. Необходимость сведения действующих налогов в единую систему была вызвана 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 была построена на отдельных, не увязанных в единое целое принципах, важнейшими из которых являлись следующие:

- 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 может 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, но 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 в определенной степени выполняла свою роль, обеспечивая минимальные потребности государства по поступлению в бюджеты всех уровней финансовых ресурсов. Вместе с тем, по мере дальнейшего углубления рыночных преобразований недостатки действующей налоговой системы становились все заметнее, а ее несоответствие происходящим в экономике изменениям все очевиднее.

Поэтому следующий этап развития налоговой системы можно характеризовать как этап *неустойчивого налогообложения (1993–1996 гг.)*. Не случайно на протяжении последующих лет экономических реформ в законодательство о налогах ежегодно, а нередко и по нескольку раз в год, вносились многочисленные поправки. Но они решали лишь отдельные узкие вопросы, не затрагивая основные положения построения налоговой системы. К сожалению, вносимые законодательные изменения не всегда были обоснованными. Так, в декабре 1993 г. предоставлением права региональным и местным орга-

нам вводить неограниченное число новых налогов был нарушен один из важнейших принципов построения налоговой системы – принцип ее единства. В результате сложившаяся к концу 90-х гг. в Российской Федерации налоговая система в большей степени из-за несовершенства ее отдельных элементов препятствовала экономическому развитию страны.

Огромная налоговая нагрузка на законопослушных налогоплательщиков, наличие большого числа налоговых льгот, а также многочисленных лазеек для сокрытия доходов и неуплаты налогов создали в стране атмосферу отсутствия честной конкуренции законопослушных и законно непослушных налогоплательщиков, а также способствовали развитию теневой экономики. Все более четко проявлялась фискальная функция налогов при одновременном сокращении темпов прироста налоговых поступлений и росте бюджетного дефицита. Налоги все в меньшей степени стали выполнять функцию регулятора производства. Назрела необходимость существенного изменения налоговой политики.

Дальнейшее развитие налоговой системы представляло собой этап *подготовки налоговой реформы (1996–1997 гг.)*. Начиная с 1996 г. последовательно сокращалось число многочисленных налоговых льгот исключительного характера, отменялись отдельные налоги, искажавшие суть налоговой системы. Был восстановлен нарушенный принцип единства налоговой системы, ликвидировано право региональных и местных органов по установлению неограниченного числа новых налогов. Одновременно осуществлялись разработка НК РФ и подготовка к его принятию.

Современный этап развития налоговой системы – это этап *реформирования (1998 г. – по настоящее время)*. В 1998 г. была принята и с 1 января 1999 г. вступила в действие первая, или так называемая общая, часть НК РФ, которая регламентирует важнейшие положения налоговой системы России, в частности, перечень действующих в России 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, регламентирующая вопросы конкретного применения налогов.

Налоговый кодекс Российской Федерации – это единый, взаимосвязанный и комплексный документ, учитывающий всю систему налоговых отношений в Российской Федерации. С его принятием в России будет окончательно сформирована единая налоговая система.

Налоговая система – это 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 система 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 НК РФ установлено в целом четырнадцать видов налогов и сборов, в том числе восемь федеральных налогов, три региональных и три местных. Кроме того, 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 на рис. 3.

При этом предприятие-налогоплательщик уплачивает гораздо меньше налогов, чем это предусмотрено в НК РФ, поскольку в их число входит достаточно много специфических налогов, уплата которых возложена на ограниченное число предприятий. К таким налогам относятся, в частности, акцизы, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина, налог на игорный бизнес, транспортный налог. Кроме того, значительное число 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).

Следует учитывать тот факт, что 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.

Федеральные налоги и сборы	Налоги, установленные специальными налоговыми режимами	Региональные налоги	Местные налоги
Налог на добавленную стоимость	Единый сельскохозяйственный налог	Налог на имущество организаций	Земельный налог
Акцизы	Единый налог при упрощенной системе налогообложения	Налог на игорный бизнес	Налог на имущество физических лиц
Налог на доходы физических лиц	Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Транспортный налог	Торговый сбор
Налог на прибыль организаций	Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции		
Налог на добычу полезных ископаемых	Патентная система налогообложения		
Водный налог			
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов			
Государственная пошлина			

Рис. 3. Классификация налогов Российской Федерации

Таможенная пошлина является косвенным платежом, включаемым в продажную цену товаров и влияющим на их конкурентоспособность на рынке. Она выступает в качестве основного стоимостного ограничения импортных или экспортных операций в зависимости от целей и ориентиров экономической и торговой политики страны.

Таможенная пошлина обладает всеми основными налоговыми характеристиками: уплата таможенной пошлины носит обязательный характер и обеспечивается государственно-властным принуждением.

3. Система налогового законодательства

Система налогового законодательства – это совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы.

Самые общие подходы закреплены в Конституции Российской Федерации. Так, например, в ней сказано, что «каждый обязан платить законно установленные платежи и сборы».

В настоящее время правовое обеспечение в области налогообложения обеспечивается как законами общего действия, так и законами о конкретных налогах.

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

Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации, введенная в действие с 1 января 1999 г., устанавливает круг нормативных правовых актов, подпадающих под термин «законодательство о налогах и сборах», которое охватывает:

Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах;

– законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ;

– нормативные правовые акты, принятые представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных Кодексом.

Помимо правовых границ понятия «законодательство о налогах и сборах» и круга нормативных правовых актов в первой части Кодекса 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 контроля;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов и защиты прав налогоплательщиков.

Часть вторая Налогового кодекса РФ, введенная в действие с 1 января 2001 г., включает в себя нормы, регулирующие порядок исчисления и уплаты отдельных 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 по налогообложению.

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

Акты Федеральной налоговой службы (ранее – МНС) в условиях становления и развития российской налоговой системы занимают важное место. В ряде случаев эти акты могут иметь нормативное значение, их нарушение 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 на-

логовых ситуаций. Инструкции не могут устанавливать или изменять налоговые обязательства; их значение – регламентировать единообразные способы практической, связанной с правильным и своевременным взиманием налогов деятельности органов управления.

Постановления Конституционного Суда значимы для регламентации отношений в налоговой сфере. Принятые в последнее время постановления этих органов и Высшего Арбитражного Суда открывают путь защиты интересов налогоплательщиков – обжалование незаконных решений налоговых органов в судебном порядке.

Кроме национального законодательства отношения в налоговой сфере регулируются *международно-правовыми договорами*. В России большую юридическую силу имеет международное соглашение, нежели внутригосударственный закон.

Порядок принятия и введения в действие законов о налогах можно рассматривать по трем аспектам:

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 Кодекс в части установления новых налогов (сборов), вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия (ст. 5 Кодекса). 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 РФ.

В Российской Федерации законы о налогах носят постоянный характер. Законы действуют независимо от того, утвержден бюджет на соответствующий год или нет.

Законодательные акты, вводящие новые налоги и сборы, ухудшающие положение налогоплательщиков, не имеют обратной силы. Акты, вводящие новые налоги и сборы, улучшающие положение налогоплательщиков, имеют обратную силу.

Законодательная база о налогах и сборах:

1. Конституция Российской Федерации.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть I от 30 ноября 1994 г.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть I от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть II от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ.
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ.

Тема 3. Налоговое администрирование в российской налоговой системе

1. Понятие и сущность налогового администрирования

В самом общем виде администрировать (от лат. administrate) – значит управлять чем-либо, заведовать бюрократически, 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 минимизацией 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 с целью обеспечения надлежащего правового регулирования деятельности исполнительных и судебных органов на практике, создания баланса публичных и частных интересов. Для лучшего контроля были созданы налоговые администрации.

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

Состав налоговых администраций представлен на рис. 4. К ним относятся: финансовые органы, органы внутренних дел, налоговые и таможенные органы. 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, яв-

ляющихся для них основными, в то время как возлагаемые на другие администрации отдельные функции в сфере налогообложения 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 территориальные подразделения	Минфин РФ, органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов	Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и их территориальные подразделения	Федеральная таможенная служба (ФТС) и ее территориальные подразделения	Федеральная служба по экономическим преступлениям и ее территориальные подразделения

Рис. 4. Состав налоговых администраций

Включение в состав налоговых администраций финансовых органов определяется кругом полномочий в области налогов и сборов, установленных ст. 43(2) НК. С введением с 2004 г. этой статьи принципиально усилилась властная роль Минфина как налоговой администрации. Федеральная налоговая служба (ФНС) вошла в структуру Минфина. Теперь только Минфин может давать письменные разрешения по вопросам применения законодательства по налогам и сборам. В настоящее время именно Минфин утверждает формы расчетов и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, порядок их заполнения, а также осуществляет регулирование форм и методов налогового контроля, разрабатывает и утверждает инструкции, регламенты, методические рекомендации, иные нормативные правовые акты по вопросам применения законодательства по налогам и сборам.

В состав налоговых администраций также входят органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления. Уполномоченные в области финансов, в соответствии со ст. 34² НК,

они должны давать письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актах органов муниципальных образований о местных налогах и сборах, т. е. осуществлять нормативное правовое регулирование в сфере региональных и местных налогов.

Органы внутренних дел (ОВД) являются субъектом налогового контроля, а, следовательно, и субъектом налогового производства. Соответствующие полномочия предоставлены им ст. 36 НК, где сказано, что ОВД по запросу налоговых органов участвуют в проводимых ими выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, относящихся к компетенции налоговых органов, ОВД обязаны в 10-дневный срок направить материалы в соответствующий налоговый орган. ОВД могут проводить также автономные проверки соблюдения налогового законодательства. Данное право закреплено в пп. 28 и 29 ст. 13 Закона РФ «О полиции» от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ.

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

Рассмотрим основные задачи налогового администрирования (их состав представлен на рис. 5).

Основные задачи налогового администрирования:

1. Сбор и обработка информации (учет).

Сбор и обработка информации являются базовой задачей налогового администрирования, без реализации которой невозможно осуществление прочих задач. Информация, необходимая для проведения налогового администрирования, включает в себя различные формы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности. По собранным данным проводится анализ налоговых поступлений в разрезе налогов, бюджетов, налогоплательщиков. Также анализ проводится 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 направлений совершенствования процесса налогового администрирования.



Рис. 5. Задачи налогового контроля

2. Налоговое планирование и прогнозирование.

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 уровне решений по вопросам государственной налоговой, бюджетной, экономической и социальной политики. Кроме того, налоговое планирование может применяться не только уполномоченными органами для максимальной реализации фискальной функции налогов. Сущность налогового планирования также состоит и в общепризнанном за всяким 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. Задачами налогового планирования и прогнозирования являются 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. на основании полученных данных выбор объектов налоговых проверок. От эффективности проведенного планирования налоговых проверок зависят как объемы платежей по их результатам, так и в немалой степени уровень налоговых поступлений в бюджетную систему.

3. Налоговое регулирование.

Налоговое регулирование представляет собой совокупность мер государственного вмешательства в ход выполнения налоговых обязательств. Данная задача реализуется в полном объеме в рамках нало-

гового механизма. Налоговое администрирование предполагает сопровождение выполнения 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 налогового регулирования выступают: штрафы, повышение налоговых ставок, отмена налоговых льгот.

4. Налоговый контроль.

Налоговый контроль – это разновидность государственного финансового контроля, реализуемого в налоговой сфере. Руководство самим процессом контроля становится возможным посредством реализации системы мероприятий и процедур, действий, способов и методик контрольного, проверочного и аналитического характера.

2. Организация Федеральной налоговой службы

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

В случаях, предусмотренных законодательством РФ, налоговые органы в пределах своей компетенции также осуществляют контроль:

- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ других обязательных платежей, установленных законодательством РФ;
- за производством и оборотом этилового спирта, спирто-содержащей, алкогольной и табачной продукции;
- за соблюдением валютного законодательства РФ.

В настоящее время правовое регулирование деятельности налоговых органов РФ непосредственно осуществляется:

- статьями гл. 5 НК;
- Законом о налоговых органах – специализированным нормативным правовым актом, определяющим правовой статус, порядок организации и деятельности системы налоговых органов РФ.

Организационная система налоговых органов. 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.

За последние 15 лет название уполномоченного федерального органа исполнительной власти, возглавляющего систему налоговых органов, неоднократно изменялось. На разных этапах эту роль выполняли:

Государственная налоговая служба Российской Федерации (ГНС России) (с 1991 г. по 1998 г.);

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России) (с 1999 г. по 2004 г.);

Федеральная налоговая служба (ФНС России) (осень 2004 г. – по настоящее время).

ФНС России находится в ведении Минфина России (рис. 4).

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

В структуре налоговых органов 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 утвержденном постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. 506 Положении о Федеральной налоговой службе.

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

- за 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, являющегося федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах; за ФНС России, являющегося уполномоченным федеральным органом исполнительной власти:

- осуществляющим государственную регистрацию юридических и физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

- обеспечивающим 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 через свои территориальные органы.

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

1-й уровень – это Центральный аппарат ФНС (26 управлений);

2-й уровень – Управление ФНС России по субъекту РФ (82 управления). Второй уровень дополнили межрегиональные инспекции ФНС России трех типов, подчиняющиеся исключительно Центральному аппарату ФНС:

- 1) по централизованной обработке данных – 1 инспекция;

- 2) по федеральным округам – 7 инспекций по числу округов;

- 3) по крупнейшим налогоплательщикам в сферах:

- разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации нефти (МРИ № 1);

- разведки, добычи, переработки, транспортировки и реализации газа (МРИ № 2);

- обрабатывающих производств, строительства, торговли и других видов деятельности (МРИ № 3);
- производства и реализации электрической энергии (МРИ № 4);
- производства и реализации продукции металлургической промышленности (МРИ № 5);
- оказания транспортных услуг (МРИ № 6);
- оказания услуг связи (МРИ № 7);
- машиностроения и оборонной промышленности (МРИ № 8);
- финансово-кредитной сфере (МРИ № 9).

Специализированные межрегиональные инспекции ФНС России создаются в целях осуществления налогового контроля за крупнейшими налогоплательщиками, подлежащими налоговому администрированию на федеральном уровне. Специализированные межрегиональные инспекции ФНС России подчиняются непосредственно ФНС России. Межрегиональные инспекции ФНС России создаются по отраслевому принципу. Каждая такая инспекция осуществляет налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков только в одной из отраслей хозяйственной деятельности.

Межрегиональные инспекции ФНС России по федеральному округу созданы для следующих целей:

- осуществления взаимодействия ФНС России с полномочным представителем Президента РФ в федеральном округе по вопросам, отнесенным к ее компетенции;
- проверки эффективности работы управлений ФНС России по субъектам РФ 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 РФ, входящего в федеральный округ.

Управления ФНС России по субъектам РФ (УФИС) представляют собой элемент системы налоговых органов регионального уровня. Первоочередными задачами УФНС России: являются организацион-

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

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

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

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 РФ и ФНС России.

Инспекция контролирует крупнейших налогоплательщиков, выполняющих следующих функции:

- осуществляющих деятельность на территории данного субъекта РФ;
- имеющих на территории данного субъекта РФ обособленные подразделения, а также недвижимое имущество и транспортные средства, подлежащие налогообложению.

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

- осуществление налогового контроля (контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления,

полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет государственных налогов, сборов и иных обязательных платежей);

- осуществление контроля за соблюдением законодательства РФ 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 несколькими муниципальными образованиями (ИФНС России межрайонного уровня).

Права налоговых органов. По своему содержанию права, предоставленные налоговым органам, можно классифицировать следующим образом:

- права организационного характера (например, право вызывать для дачи пояснений налогоплательщиков; привлекать к проведению налоговой проверки специалистов);

- информационно-аналитические права (например, право определять расчетным путем суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет; требовать от налогоплательщиков документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов);

- права контрольно-проверочного характера (например, право проводить налоговые проверки; право выемки необходимых документов);

- юрисдикционные права (например, 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).

Налоговые органы обязаны:

- соблюдать законодательства 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 РФ 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 РФ;
- 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. Организация налогового контроля

Налоговый контроль представляет собой комплексную и целенаправленную систему 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 проведения 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 и привлечение к ответственности налогоплательщиков.

Налоговый контроль необходимое условие 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 учета и составлению налогового учета и отчетности;
- обеспечить соблюдение действующего налогового законодательства;
- выявить, пресечь и предупредить совершение правонарушений в налоговой сфере.

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

Формами налогового контроля являются:

- налоговые проверки;
 - получение объяснений 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:
- 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.

Налоговая проверка – это процессуальное действие налогового органа по контролю за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты (перечисления) налогов (сборов). Оно 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 следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

- камеральная налоговая проверка;
- выездная налоговая проверка.

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

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость в получении информации о деятельности проверяемого налогоплательщика, связанной с другими налогоплательщиками, то у последних могут быть затребованы документы, относящиеся к проверяемому налогоплательщику (встречная налоговая проверка).

Налоговые органы не могут проводить повторные выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за уже проверенный на-

логовый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией (ликвидацией) налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью проводившего проверку налогового органа.

Камеральная налоговая проверка – одна из форм налогового контроля, которая регламентируется ст. 88 НК РФ.

Целью камеральной проверки является выяснение, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах.

Камеральная проверка начинается после представления в налоговую инспекцию налоговой декларации или расчета. Для начала проверки не требуется какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Она проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных плательщиком, а также других документов о его деятельности, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. Срок ее проведения составляет три месяца со дня представления декларации. Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных плательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, полученным им в ходе контроля, об этом сообщается плательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. 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.

Налоговый кодекс РФ не ограничивает права налогового органа на истребование документов при проведении камеральной проверки только случаями обнаружения ошибок и противоречий в уже представленных плательщиком документах. Законодательство предостав-

ляет 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. Данная ответственность наступает только за непредставление документов, прямо предусмотренных НК РФ. Направленное налоговым органом 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. Если после их рассмотрения либо при отсутствии пояснений плательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения налогового законодательства, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

При составлении акта проверяющие должны соблюдать следующие правила:

- акт составляется в двух экземплярах по утвержденной форме и должен содержать установленные Налоговым кодексом РФ сведения;
- акт подписывается инспектором и проверяемым налогоплательщиком или его представителем;
- инспектор должен составить акт в течение 10 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.

Проведение выездной налоговой проверки регламентируется ст. 89 НК РФ.

Выездная налоговая проверка, как и камеральная, – одна из форм налогового контроля (абз. 2 п. 1 ст. 82; п. 1 ст. 87 НК РФ), целью которой является выяснение, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах (п. 2 ст. 87 НК РФ).

Проведение выездной налоговой проверки регламентируется ст. 89 НК РФ.

По общему правилу выездную проверку проводит налоговый орган по месту нахождения организации (абз. 1 п. 2 ст. 89 НК РФ).

Но из этого правила есть и исключения:

1) проведение выездной проверки в отношении крупнейшего налогоплательщика.

В этом случае решение о проведении проверки выносит соответствующая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам (абз. 2 п. 2 ст. 89 НК РФ);

2) проведение самостоятельной выездной проверки филиала или представительства организации.

Производится выездная налоговая проверка по решению руководителя налогового органа в соответствии с Приказом Министра Российской Федерации по налогам и сборам от 08 октября 1999 г. № АП-3-16/318 «Об утверждении порядка назначения выездных налоговых проверок».

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

Налоговые органы не вправе в рамках выездных проверок проверять дважды один и тот же период по конкретному налогу (абз. 1 п. 5 ст. 89 НК РФ). Из этого правила также предусмотрен ряд исключений. Второй раз проверить один и тот же период можно, если:

- проводится повторная выездная проверка (абз. 2 п. 10 ст. 89 НК РФ);

- проводится выездная проверка в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (п. 11 ст. 89 НК РФ);

- общая выездная проверка организации с учетом обособленных подразделений проводится после самостоятельной выездной проверки филиала (представительства) или наоборот (абз. 3 п. 5; абз. 2 п. 7 ст. 89 НК РФ).

По общему правилу есть два месяца для проведения выездной проверки (п. 6 ст. 89 НК РФ). Срок начинает исчисляться с даты вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) решения о проведении выездной проверки. Окончание срока определяется днем составления справки о проведенной выездной проверке (пп. 1, 8 ст. 89 НК РФ). На этот срок время нахождения проверяющих на территории налогоплательщика не влияет.

Этот срок может быть продлен до четырех, а в исключительных случаях до шести месяцев, а также приостановлен на срок до шести (п. 9 ст. 89 НК РФ), в случаях, если проверка была приостановлена при необходимости получения информации от иностранных государственных органов, и в течение шести месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок может быть увеличен на три месяца. Все эти действия оформляются соответствующими решениями руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

За эти два месяца налоговые органы должны провести все мероприятия налогового контроля, а после его истечения покинуть территорию налогоплательщика. Проведение мероприятий налогового контроля за рамками срока 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 (абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ);

— в отношении филиала или представительства налогоплательщика-организации (абз. 4 п. 7 ст. 89 НК РФ). В данном случае имеются в виду самостоятельные выездные проверки указанных обособленных подразделений. Но Налоговый кодекс предусмотрел ряд исключений из этого правила. Третья выездная проверка в течение года будет законной, если:

1) это повторная выездная проверка (п. 10 ст. 89 НК РФ);

2) это выездная проверка в связи с ликвидацией или реорганизацией налогоплательщика-организации (п. 11 ст. 89 НК РФ);

3) это общая проверка налогоплательщика-организации, которая следует за самостоятельной проверкой филиала (представительства) данной организации, или наоборот (абз. 3 п. 5 ст. 89 НК РФ);

4) это 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 (п. 16.1 ст. 89, п. 10 ст. 288.1; п. 7 ст. 385.1 НК РФ);

5) решение о необходимости проведения проверки сверх ограничения принято руководителем ФНС России (абз. 2 п. 5 ст. 89 НК РФ).

Итак, выездная проверка проводится на основании Решения о проведении выездной налоговой проверки (п. 1 ст. 89 НК РФ).

В решении определяется (абз. 4 п. 2 ст. 89 НК РФ):

- в отношении кого будет проводиться проверка (указываются полное и сокращенное наименования налогоплательщика (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, который проводит выездную проверку. Оно заверяется печатью налогового органа.

В ходе проверки налоговые органы изучают первичные учетные документы, хозяйственные договора, 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 как выборочная (проверяющие смотрят только определенные документы), так и сплошная.

Налогоплательщики при проведении 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. Однако до его оформления проверяющие должны составить справку о проведенной выездной проверке (п. 15 ст. 89; п. 1 ст. 100 НК РФ). Такой порядок применяется ко всем выездным проверкам, в том числе и по-

вторным. Справка оформляется в последний день проведения выездной проверки (п. 15 ст. 89 НК РФ). Дата составления справки (дата справки) фиксирует окончание выездной проверки (п. 8 ст. 89 НК РФ). Составленную справку проверяющие должны вручить налогоплательщику или его представителю лично (абз. 1 п. 15 ст. 89 НК РФ). Формой справки предусмотрено поле, в котором налогоплательщик ставит отметку о получении справки в случае, если справка вручается непосредственно ему, а не отправляется почтой. Справка вручается в тот же день, когда составляется, т. е. в последний день проведения проверки (абз. 1 п. 15 ст. 89 НК РФ).

По итогам проведенной выездной проверки составляется акт (абз. 1 п. 1 ст. 100 НК РФ). В нем отражаются результаты проверки, а именно: выявленные в ходе проверки нарушения налогового законодательства.

Акт составляется в любом случае, даже если нарушений не обнаружено. Этот вывод следует из положений п. 1 и пп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ. В этом случае 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.

1. По усмотрению инспектор может оформить приложения как дополнения (пояснения) к тексту акта. В них, как правило, отражаются:

- расчеты количественного и суммового 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 данной категории подписываются проверяющим наряду с актом. На них делается ссылка непосредственно из текста акта. Такие приложения являются неотъемлемой частью акта.

2. В обязательном порядке проверяющие должны приложить к акту документы, подтверждающие факты выявленных в ходе проверки

нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 3.1 ст. 100 НК РФ). Это 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 быть оформлен до истечения двух месяцев с момента составления справки о проведенной выездной проверке (п. 1 ст. 100 НК РФ). Акт подписывается инспекторами, которые проводили проверку, и налогоплательщиком или его представителем (п. 2 ст. 100 НК РФ).

Акт должен быть вручен налогоплательщику в течение пяти дней со дня, которым он датирован (абз. 1 п. 5 ст. 100 НК РФ). Этот срок должен исчисляться в рабочих днях со дня, следующего за датой акта (пп. 2, 6 ст. 6.1 НК РФ).

Акт вручается под расписку или передается иным способом, удостоверяющим дату его получения (абз. 1 п. 5 ст. 100 НК РФ).

Если налогоплательщик не согласен с фактами или выводами, которые содержатся в акте выездной проверки, он может представить в налоговый орган свои письменные возражения (п. 6 ст. 100, пп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ). На представление возражений налогоплательщику отведено 15 дней со дня вручения акта (п. 6 ст. 100 НК РФ).

Но представление возражений не лишает налогоплательщика права участвовать в рассмотрении материалов налоговой проверки и представлять свои объяснения (абз. 1 п. 4 ст. 101 НК РФ).

Акт налоговой проверки, а также представленные проверяемым лицом (его представителем) письменные возражения по указанному акту должны быть рассмотрены руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, проводившего налоговую проверку, и решение по ним должно быть принято в течение 10 дней со дня истечения срока, подачи возражений налогоплательщиком (п. 1 ст. 101 НК РФ).

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение (п. 7 ст. 101 НК РФ):

1) о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;

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

Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения налогоплательщику (его представителю) (п. 9 ст. 101 НК РФ).

Истребование документов регламентируется ст. 93 НК РФ. Налоговый инспектор, проводящий налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика необходимые для проверки документы (п. 1 ст. 93 НК РФ). Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Соответственно, истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п. 2 ст. 93 НК РФ). Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных налогоплательщиком копий. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Документы, которые были истребованы в ходе налоговой проверки, представляются в течение 10 дней со дня получения соответствующего требования (п. 3 ст. 93 НК РФ).

В случае, если налогоплательщик не имеет возможности представить истребуемые документы в течение 10 дней, то он в течение дня,

следующего за днем получения требования, должен письменно уведомить проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых налогоплательщик может представить истребуемые документы.

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

Если налогоплательщик не представил истребуемые документы или представил их не в установленные сроки, то это признается налоговым правонарушением, что влечет ответственность, предусмотренную статьей 126 НК РФ (двести рублей за каждый непредставленный документ). Кроме того, в данном случае должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, имеет право произвести выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ (п. 4 ст. 93 НК РФ).

Налоговые органы не вправе истребовать у налогоплательщика документы, ранее представленные в налоговые органы при проведении камеральных или выездных налоговых проверок данного налогоплательщика (п. 5 ст. 93 НК РФ), при условии, что истребуемые документы не представлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случай, когда документы, представленные в налоговый орган, были утрачены вследствие форс-мажорных обстоятельств.

В настоящее время выездные налоговые проверки остаются основным видом налогового контроля.

Тема 4. Налог на добавленную стоимость

1. Общая характеристика налога на добавленную стоимость

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

Налог на добавленную стоимость представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой 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, отнесенных 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 %, т. е. формирует 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

Налогоплательщики:

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

Объекты налогообложения:

1. Реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, 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.

2. Безвозмездная передача товаров (работ, услуг).

3. Ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

4. Выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

5. 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.

Установлены объекты, которые не признаются объектами налогообложения.

1. Передача на безвозмездной основе основных средств, нематериальных активов и прочего имущества некоммерческим организациям на осуществление их уставной (непредпринимательской) деятельности.

2. Передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемых в порядке приватизации.

3. Выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и местного самоуправления.

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

5. Операции по реализации земельных участков (долей в них).

3. Порядок определения налоговой базы, налоговые ставки

Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется в зависимости от особенностей реализации или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). В случае применения налогоплательщиком при реализации товаров (передаче, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд) 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 налогоплательщиком 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 РФ органами местного самоуправления в аренду федерального имущества, имущества субъектов РФ 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. 154–162 НК РФ закреплены особенности порядка 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 законодательством налоговые вычеты.

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

2. Вычетам подлежат суммы налога, уплаченные покупателями – налоговыми агентами (п. 3 ст. 171 НК РФ). При этом, прежде чем принять к вычету указанные суммы налога, налоговый агент 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.

3. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцами налогоплательщику – иностранному лицу, не состоящему на учете в налоговых органах РФ, при приобретении указанным налогопла-

тельщиком товаров (работ, услуг), имущественных прав (п. 4. ст. 171 НК РФ).

4. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю и уплаченные продавцом в бюджет при реализации товаров в случае возврата этих товаров, 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 этих работ (услуг) (п. 5 ст. 171 НК РФ).

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

6. Вычету подлежат суммы налога, 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).

7. Вычету подлежат суммы налога, 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).

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

9. Вычетам подлежат суммы налога, исчисленные налогоплательщиком с сумм оплаты, частичной оплаты, полученных в счет предстоящих поставок товаров (работ, услуг) (п. 8 ст. 171 НК РФ).

10. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные продавцом покупателю в результате частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров.

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

Порядок отнесения сумм налога на затраты по производству (реализации) товаров (работ, услуг). 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).

1. При реализации товаров (работ, услуг), не облагаемых НДС.

2. При получении освобождения от уплаты НДС.

3. При применении упрощенной системы налогообложения и системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. Применение данных систем налогообложения освобождает организации и индивидуальных предпринимателей от уплаты

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 в соответствии с гл. 262 и 263 НК РФ суммы налога, принятые к вычету налогоплательщиком по товарам (работам, услугам), в том числе по основным средствам, нематериальным активам и имущественным правам, подлежат восстановлению в налоговом периоде, предшествующем переходу на указанные режимы.

4. При осуществлении налогоплательщиком как облагаемых, так и освобождаемых 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 РФ, и документов, подтверждающих фактическую уплату сумм удержанного налоговыми агентами налога.

Счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров (работ, услуг), имущественных прав (включая комиссионера, агента, осуществляющих реализацию товаров (работ, услуг), имущественных прав от своего имени) налога к вычету.

Счета-фактуры, составленные и выставленные с нарушением порядка, не могут служить основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету или возмещению. Налогоплательщик обязан составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур.

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 оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), должны быть указаны:

- 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 лица, уполномоченные на то приказом (иными распорядительными документами) по организации или доверенностью от имени организации.

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

Вычеты сумм налога, предъявленных продавцами налогоплательщику при приобретении либо уплаченных при ввозе на таможенную территорию РФ 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.

Вычеты сумм налога по «авансам полученным» проводятся 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.

Вычеты сумм налога в случае возврата товаров (работ, услуг) или отказа от них 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).

Вычеты сумм налога при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления проводятся по мере уплаты в бюджет налога (п. 5 ст. 172 НК РФ). Таким образом, НДС, исчисленный при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления, вычитается по мере уплаты налога в бюджет, однако исчислять НДС со стоимости таких работ необходимо в конце каждого налогового периода. В связи с этим вычесть такой налог можно будет только в следующем налоговом периоде.

Момент определения налоговой базы. Таким моментом является наиболее ранняя из дат:

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

Если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на него, такая передача права собственности приравнивается к отгрузке.

Момент определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления – 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.

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд – день совершения такой передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) (п. 11 ст. 167 НК РФ).

Организация ежегодно должна принимать 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, распоряжением руководителя организации (п. 12 ст. 167 НК РФ).

К основным налоговым ставкам по НДС относятся: льготная – 0, пониженная – 10 и 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, 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, в случае наличия международных договоров;

- припасов, вывезенных с территории РФ в таможенном режиме перемещения припасов.

Право на применение налогоплательщиком ставки НДС 0 % необходимо обосновать.

Налогообложение **по ставке 10 %** проводится при реализации:

- продовольственных товаров по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации;
- товаров для детей по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации);
- периодических печатных изданий;
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утвержденному Правительством Российской Федерации.

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

Расчетные ставки налогообложения по НДС применяют в случаях:

- 1) получения аванса под поставку товаров (работ, услуг);
- 2) удержания налога, будучи налоговым агентом (налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ 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);
- 3) продажи имущества, в первоначальную стоимость которого был включен НДС;
- 4) реализации сельскохозяйственной продукции и продуктов ее переработки по перечню, утвержденному Правительством РФ.

Во всех этих 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: $18 \% : 118 \% \times 100 \% = 15,25 \%$; $10 \% : 110 \% \times 100 \% = 9,09 \%$.

4. 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 налога 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 после окончания соответствующего налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (п. 3 ст. 173 НК РФ).

При реализации товаров (работ, услуг) налоговыми агентами сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется и уплачивается в полном объеме этими налогоплательщиками (п. 4 ст. 173 НК РФ).

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется следующими лицами в случае выставления ими покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога:

- лицами, не являющимися налогоплательщиками, или налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога;
- налогоплательщиками – при 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 получением освобождения либо осуществлением необлагаемых операций, выставил покупателю счет-фактуру с НДС, то он обязан уплатить эту сумму НДС в бюджет. Причем сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, определяется как сумма налога, указанная в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю товаров (работ, услуг).

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.

Налоговые агенты (организации и индивидуальные предприниматели) уплачивают налог по своему местонахождению (п. 3 ст. 174 НК РФ).

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

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по операциям реализации (передачи, выполнения, оказания для собственных нужд) товаров (работ, услуг) на территории РФ уплачивается по месту учета налогоплательщика в налоговых органах (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

1. Экономическая сущность акцизов, их фискальная и регулирующая роль

Акцизы – одна из древнейших форм косвенного налогообложения. Акцизы – федеральный налог, впервые введенный в России с 1992 г.

Акцизы – это косвенный налог, выступающий в форме надбавки к цене товаров и уплачиваемый покупателями.

Принципы установления акцизов и подакцизных товаров:

- акцизами не облагаются товары первой необходимости;
- акцизы устанавливаются на высокорентабельную продукцию и товары в целях изъятия в доход бюджета полученной сверхприбыли от производства высокорентабельной продукции и создания примерно одинаковых экономических условий хозяйственной деятельности для всех предприятий (алкогольная продукция, табачные изделия, нефтепродукты);

– акцизы устанавливаются на социально вредные товары, наносящие вред здоровью человека. Так государство стремится ограничить их потребление (алкогольная и табачная продукция).

Государство использует акцизы для регулирования спроса и предложения, а также для пополнения государственного бюджета. Акцизы устанавливаются также на импортные товары в целях защиты национального потребительского рынка. Это происходит в рамках реализации регулирующей функции налогов.

Отличие акциза от налога на добавленную стоимость:

– объектом обложения акцизами является оборот по реализации ограниченного перечня товаров, в то время как НДС облагается не только стоимость товаров, но так же работ и услуг;

– НДС возникает на всех стадиях производства и обращения товаров, акцизы же взимаются только в сфере производства (исключением из этого правила являются акцизы по товарам, ввозимым на территорию РФ, 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 перечислены на схеме (рис. 6).



Рис. 6. Плательщики акцизов

В настоящее время подакцизными признаются товары:

- спирт этиловый из всех видов сырья;

- спиртосодержащая продукция с объемной долей этилового спирта более 9%;

- алкогольная продукция, в том числе спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино, пиво и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 % (кроме кваса, кисломолочной продукции и иной утвержденной по перечню Правительства Российской Федерации от 28 июня 2012 г. № 656);

- 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 бензин;
- топливо печное бытовое;
- бензол, параксилол, ортоксилол;
- авиационный керосин;
- природный газ.

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

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

ной долей спирта до 80 % включительно, с объемной долей спирта до 90 % включительно при наличии пульвизатора;

- отходы, образующиеся при производстве спирта этилового, из пищевого сырья, водки, ликеро-водочных 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.

К алкогольной продукции относятся питьевой спирт, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 0,5 %, за исключением виноматериалов. 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.

Бензиновой фракцией является смесь углеводородов, кипящих в интервале от 30 до 215 °С при атмосферном давлении 760 мм рт. ст.

Включение прямогонного бензина в перечень подакцизных товаров должно было 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.

Объекты налогообложения. Акцизами облагается реализация (передача) на территории РФ произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров, в том числе в следующих случаях.

Непосредственно продажа произведенных подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и их передача по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе.

Передача права собственности на произведенные подакцизные товары на безвозмездной основе, а также при натуральной оплате труда.

Передача произведенных подакцизных товаров в структуре организации, в том числе:

- для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- для использования на собственные нужды.

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

- 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 (ст. 179.2 и 179.3).

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

Определение налоговой базы

Налоговая база по подакцизным товарам определяется в зависимости от установленных ставок. Различают виды налоговых ставок, приведенные на схеме (рис. 7).

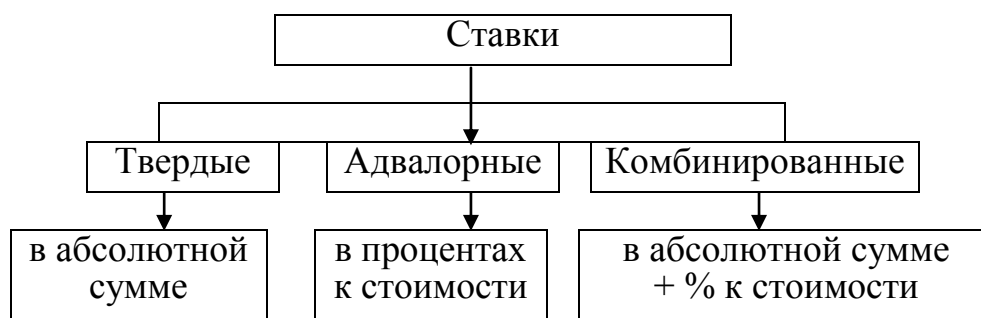


Рис. 7. Виды налоговых ставок на подакцизные товары

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

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
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),	9 руб. 00 коп. за 1 л

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
винные напитки, изготовленные без добавления этилового спирта	
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
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)	2 тыс. руб. 00 коп. за 1 кг
Сигары	141 руб. 00 коп. за 1 шт.
Сигариллы (сигариты) биди, кретек	2112 руб. 00 коп. за 1 тыс. шт.
Сигареты с фильтром	150 руб. 00 коп. за 1 тыс. шт. + 6 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 177 руб. 00 коп. за 1 тыс. шт.
Сигареты, папиросы	1250 руб. 00 коп. за 1 тыс. шт. + 12 % расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены, но не менее 1680 руб. 00 коп. за 1 тыс. 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, или классу 4, или классу 5	7530 руб. 00 коп. за 1 т

Вид подакцизных товаров	Налоговая ставка
Дизельное топливо	4150 руб. 00 коп. за 1 т
Моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей	6 тыс. руб. 00 коп. за 1 т
Прямогонный бензин	10500 руб. 00 коп. за 1 т
Авиационный керосин	3 тыс. руб. 00 коп. за 1 т
Бензол, параксилон, ортоксилон	3 тыс. руб. 00 коп. за 1 т

Рис. 8. Налоговые ставки акцизов в 2016 г.

Налогоплательщики – изготовители сигарет (папирос) обязаны подать в налоговый орган по месту постановки на налоговый учет 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.



Рис. 9. Налоговая база по подакцизным товарам

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:

$$C = O \times A, \quad (5.1)$$

где C – сумма акциза;

O – объем реализованной продукции и натуральном выражении;

A – ставка акциза.

2. По товарам, на которые установлены адвалорные ставки:

$$C = Cm \times A : 100\%, \quad (5.2)$$

где Cm – стоимость реализованной продукции;

A – ставка акциза (в процентах от стоимости).

3. По товарам, на которые установлены комбинированные ставки:

$$C = Oc \times Ac + Oa \times Aa : 100\%, \quad (5.3)$$

где C – сумма акциза;

Oc – объем реализованной продукции в натуральном выражении;

Ac – твердая ставка акциза (в рублях и копейках) за единицу измерения товара;

Oa – стоимость реализованной продукции;

Aa – адвалорная ставка (в процентах от стоимости).

Сложный расчет суммы акциза, подлежащей 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 проблематично.

Общий размер акциза определяется 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, подлежащая уплате в бюджет, определяется по итогам каждого налогового периода как начисленные суммы акциза по облагаемым операциям, уменьшенные на налоговые вычеты, т. е. сумма акциза, подлежащая уплате в бюджет, рассчитывается с учетом налоговых вычетов согласно следующим формулам:

1. По подакцизным товарам, на которые установлены твердые ставки:

$$C = O \times A - HB, \quad (5.4)$$

где HB – налоговые вычеты.

2. По подакцизным товарам, на которые установлены комбинированные ставки:

$$C = Oc \times Ac + Oa \times Aa : 100 \% - HB. \quad (5.5)$$

Тема 6. Налог на доходы физических лиц

1. Экономическое содержание налога на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) занимает центральное место в системе налогов, взимаемых с физических лиц. Это прямой, федеральный налог с дифференцированными пропорциональными ставками в зависимости от вида дохода. В настоящий момент порядок расчета, взимания и уплаты налога на доходы физических лиц регламентируется гл. 23 НК РФ.

НДФЛ является «личным» налогом, т. е. объектом обложения является 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 является прямым, регулирующим налогом, что указывает на его большое значение для регулиро-

вания экономики и формирования доходной части бюджетов разных уровней. Доля налога в доходах консолидированного бюджета РФ 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. Налогоплательщики НДФЛ. Объекты налогообложения

Налогоплательщиков НДФЛ можно классифицировать так, как показано на схеме.

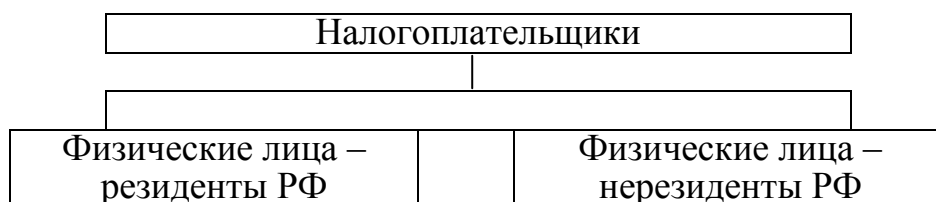


Рис. 10. Элементы налогового механизма

Резидентами признаются физические лица, находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Объект налогообложения. Объектом обложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками:

- от источников в РФ или за ее пределами – для физических лиц, являющихся резидентами РФ;
- от источников в РФ – для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Объектом налогообложения признается совокупный доход, полученный налогоплательщиком в течение налогового периода.

Доходы от источников в РФ	Доходы от источников за пределами РФ
Дивиденды и проценты, полученные от российских организаций, индивидуальных предпринимателей и иностранных организаций в связи с деятельностью их официальных представительств в РФ	Дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, не имеющей представительства в РФ

Доходы от источников в РФ	Доходы от источников за пределами РФ
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 РФ
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 РФ	Доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ
Доходы от реализации: – имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу; – акций и иных ценных бумаг в РФ; – долей участия в уставном капитале организаций в РФ	Доходы от реализации: – имущества, находящегося за пределами РФ; – акций и иных ценных бумаг за пределами РФ; – иного имущества, находящегося за пределами РФ
Вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действий в РФ	Вознаграждения за выполнение трудовых и иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действий за пределами РФ
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 РФ)
Иные доходы, полученные налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ	Иные доходы, полученные налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ

Рис. 11. Перечень доходов от источников в РФ и за ее пределами

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

3. Виды налоговых ставок

Налоговым кодексом РФ по налогу на доходы физических лиц предусмотрено пять налоговых ставок.

Ставка налога зависит от вида дохода, полученного налогоплательщиком, так и от категории налогоплательщика.

Виды доходов физических лиц	Налоговые ставки в соответствии со ст. 244 НК РФ
1. Стоимость полученных выигрышей или призов – в части превышения 4 тыс. 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 РФ	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%

Рис. 12. Ставки НДФЛ в зависимости от вида доходов физических лиц

4. Порядок определения 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.

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. Однако поскольку заработная плата выдается не деньгами, а товарами, стоимость продукции в целях налогообложения должна быть рассчитана по рыночным ценам.

Доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются:

1. Материальная выгода от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организаций или индивидуальных предпринимателей.

2. Материальная выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у взаимозависимых лиц.

3. Материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

5. Льготы по подоходному налогу

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

Виды налоговых вычетов	Размер налогового вычета	Орган (организация), предоставляющий налоговый вычет
Стандартные Ст. 218 НК РФ	3 тыс. руб., 500 руб., 1400 руб., 3 тыс. руб., 6 тыс. руб., 12 тыс. руб.	В отношении доходов индивидуальных предпринимателей – налоговый орган. В отношении доходов работников – работодатель
Социальные: Ст. 219 НК РФ – на благотворительность	в размере фактических затрат, но не более 25 % заявленных доходов в год;	Налоговый орган (по заявлению налогоплательщика) или работодатель

– на обучение	в размере фактических затрат, но не более 120 тыс. руб. в год – на свое обучение и 50 тыс. руб. – на обучение своих детей;	
– на лечение	в размере фактических затрат, но не более 120 тыс. руб. в год – на лечение свое и своих родственников;	
– на пенсионные взносы в пользу супруга (супруги), родителей, детей	в размере фактических затрат, но не более 120 тыс. руб. в год;	
– на дополнительные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии	в размере фактических затрат, но не более 120 тыс. руб. в год	
Имущественные: Ст. 220 НК РФ – при продаже имущества	Зависит от срока, в течение которого имущество находилось в собственности физического лица	Налоговый орган (при подаче декларации)
- при покупке имущества, строительстве жилья	В размере фактических затрат, но не более 3 млн руб.	Налоговый орган (при подаче декларации) или работодатель
Профессиональные Ст. 221 НК РФ	В размере фактических документально подтвержденных затрат	Налоговый орган (при подаче декларации)
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	В размере фактических документально подтвержденных затрат	Налоговый орган (при подаче декларации)

Рис. 13. Виды и размеры налоговых вычетов

Социальные вычеты физическому лицу (гражданину) предоставляет налоговый орган. Для их получения 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 соответствующие основания.

Право на налоговые вычеты имеют только физические лица – резиденты РФ.

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:

- на ежемесячный вычет в размере 3 тыс. руб. за каждый месяц налогового периода имеют право:
 - 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.

Полная информация о том, кто имеет право на ежемесячный вычет в размере 3 тыс. руб., приведена в подп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ.

На ежемесячный вычет 500 руб. за каждый месяц налогового периода имеют право:

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;

- перенесшие заболевания, связанные с радиацией;
- доноры костного мозга;
- лица, принимавшие участие в ликвидации последствий аварии на производственном объединении «Маяк»;
- выехавшие из зоны отчуждения Чернобыльской АЭС;
- граждане, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан, и др.

Полный перечень лиц, доход которых ежемесячно должен уменьшаться на 500 руб., приведен в подп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ.

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 3 тыс. руб. на третьего и каждого последующего могут воспользоваться работники, у которых на попечении есть дети до 18 лет. 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. – опекунам и попечителям.

Налоговый вычет предоставляется обоим родителям. Если родитель является одиноким, ему предоставляется ежемесячно двойной налоговый вычет. Под одиноким родителем в данном случае понимается один из родителей, не состоящий в браке.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику работодателем, который является источником выплаты дохода, на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые 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, под-

тверждающих право на такие вычеты, налоговый орган перерасчитывает налог с учетом предоставления 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 следующие 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.

Расходы на благотворительность (подп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет 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 в установленной форме в установленный срок;
- документы, подтверждающие участие в благотворительной деятельности;
- платежные документы по расходам на благотворительность;
- справку о доходах по форме № 2-НДФЛ, где отражены полученный доход и сумма уплаченного налога.

Расходы на обучение (подп. 2 п. 1 ст. 219 НК РФ). Вычет 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 быть больше, чем 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 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 (подп. 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 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 РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов. Перечень дорогостоящих видов лечения утверждается Правительством Российской Федерации.

Для получения вычета, физическое лицо (гражданин) должен представить в налоговую инспекцию следующие документы:

- 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 (подп. 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), ро-

дителей, 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 (подп. 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. При наличии у налогоплательщика в течение года расходов на обучение, медицинское лечение, расходов по договору негосударственного пенсионного страхования, по 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).

Все социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Имущественные налоговые вычеты можно получить в том случае, если в течение года налогоплательщик осуществлял определенные операции:

- продажа своего имущества;
- покупка или строительство 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, то 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 они продают имущество в рамках своей деятельности (подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ).

Имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, израсходованной на новое строительство или приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры, комнаты или доли в них, в сумме фактически произведенных расходов и направленной на погашение процентов по целевым кредитам (займам). Налогооблагаемый доход можно уменьшить на истраченные суммы, но не более чем на 2 млн руб. 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;
- расходы на приобретение строительно-отделочных материалов;
- расходы на приобретение жилого дома, в том числе неоконченного строительства;
- расходы, связанные с работами или услугами по строительству (достройка дома, неоконченное строительство) 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;
- расходы на приобретение отделочных материалов;
- расходы на работы, связанные с отделкой квартиры.

Чтобы получить этот вычет, гражданин должен подать в налоговую инспекцию декларацию и приложить к ней следующие документы:

- документы, подтверждающие право собственности на приобретенный (построенный дом или квартиру);

- письменное заявление;
- платежные документы (квитанции к приходным ордерам, банковские выписки о перечислении средств со счета покупателя на счет продавца, товарные и кассовые чеки, акты закупки материалов у физических лиц и т. д.).

Вычет при покупке и строительстве жилья может переходить на следующие годы, пока не будет полностью использован (подп. 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 налоговым органом по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Право на профессиональные налоговые вычеты имеют следующие лица:

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. 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. Получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства; вознаграждения авторов открытий, изобретений и промышленных образцов – в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов.

Вид деятельности	Норматив затрат, % к сумме начис- ленного 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
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

Рис. 14. Норматив затрат в зависимости от вида деятельности

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

Право на получение профессиональных налоговых вычетов налогоплательщики реализуют путем подачи письменного заявления налоговому агенту. При отсутствии налогового агента такие налогоплательщики реализуют право на получение профессиональных налоговых вычетов путем подачи письменного 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:

$$\text{Сумма налога} = Nb \times Hst$$

где Nb – налоговая база, Hst – налоговая ставка.

В соответствии со ст. 223 НК РФ дата фактического получения дохода определяется как день:

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

При получении дохода в виде оплаты труда датой фактического получения налогоплательщиком такого дохода 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 РФ, от которых физические лица получают доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в соответствующий бюджет сумму налога.

Налоговые агенты обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога проводится налоговым агентом за счет любых денежных

средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику. Удерживаемая сумма не должна превышать 50 % суммы выплаты.

При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и сумме задолженности налогоплательщика. 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).

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).

Для освобождения от уплаты налога, проведения зачета, получения налоговых вычетов или иных налоговых привилегий налогоплательщик должен представить в налоговые органы официальное подтверждение того, что он является резидентом государства, с которым РФ заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избегании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами РФ, 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.

Указанные 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 другие 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 свой доход, облагаемый налогом по ставке 13 %, на стандартные и профессиональные налоговые вычеты. Величину своего налогооблагаемого дохода индивидуальные предприниматели рассчитывают только после окончания календарного года.

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 9. Налог на прибыль организаций

1. Сущность и значение налога на прибыль организаций

Прибыль предприятия – основной показатель финансовых результатов производственно-хозяйственной деятельности организации. Основной задачей деятельности коммерческих предприятий является получение прибыли, все мощности и средства направлены на оказание услуг, и выполнение работ, связанных с производством и реализацией продукции. Собственники организаций конечным результатом своей работы считают прибыль – излишек дохода, оставшийся после погашения каждой задолженности, выплаты заработной платы своим рабочим и издержек производства. После чего они должны расстаться и с частью прибыли, которую владельцы предприятий отчуждают в пользу государства в виде налога на прибыль организаций.

Источником финансирования затрат производства является прибыль для организации, дальнейшее его расширение, а также финансирования на развитие производства. Заинтересованность в получении выгод (прибыли) имеет не только государство, потому что значительная часть взимается в бюджет, но и организация все-таки успевает оставаться в плюсе, кто-то в большом, а кто-то нет.

Рост прибыли позволяет развиваться процессу расширенного воспроизводства, а также решить проблему материальных потребностей работников организации. Кредитным организациям, в бюджет РФ и другим организациям, за счет нее возможно выполнение обязательств. Кроме того, прибыль предприятия является налогооблагаемой базой, и чем прибыль больше, тем больше доходы государства, что крайне выгодно сказывается на бюджете государства РФ.

О высоком уровне производительных сил организации позволяет говорить высокая прибыль организации. Прибыль также влияет на профессионализм коллектива, умелый менеджмент. Увеличению собственных источников средств предприятия способствует повышение прибыли, тем самым делая его независимым от заемных средств. Компания становится способной отвечать по своим долгам в полном объеме и своевременно, не нуждается в кредитах и займах, увеличивает капитал и стоимость активов.

Таким образом, можно говорить о том, что прибыль организаций выполняет социальную функцию, т. е. средства, которые перечисляются в бюджет в виде налога на прибыль, перераспределяются на социальные программы и помощь незащищенным слоям населения.

Налог на прибыль организаций, как и все налоги, выполняет ряд функций (фискальную, регулирующую и социальную), а также является одним из федеральных налогов. Нормативный правовой акт, устанавливающий данный вид налога, это Налоговый Кодекс Российской Федерации, а точнее, ч. 2, разд. 8, гл. 25 «Налог на прибыль организаций».

Налог на прибыль является прямым налогом, потому что он взимается с прибыли, которая выступает налогооблагаемой базой. Прибыль с точки зрения закона определена как доход от деятельности, за вычетом скидок и установленных вычетов. Законодательное правовое регулирование налога на прибыль осуществляется федеральными законодательными и исполнительными органами государственной власти, но отдельные положения отнесены к ведению органов власти субъектов РФ.

Несмотря на то, что налог на прибыль организаций является федеральным, он играет важную роль в перераспределении средств внутри бюджетной системы путем межбюджетных трансфертов всем уровням бюджетной системы РФ, а также путем передачи бюджетных полномочий субъектам РФ и муниципальным образованиям в части установления своей доли налога. Поэтому в настоящее время налог на прибыль стоит на одном из первых мест среди доходных статей бюджетов бюджетной системы РФ.

В бухгалтерском учете налог на прибыль организации учитывается согласно требованиям Положения по ведению бухгалтерского учета (ПБУ 18/02) «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций», утвержденного Приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н.

Документ регламентирует правила, по которым происходит формирование и раскрытие информации о расчетах по налогу на прибыль организаций. Особенности формирования информации по налогу в отчетности заключаются в отражении в бухгалтерском учете всех

сумм, которые способны оказать влияние на величину налога как настоящего отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

Важным условием для формирования информации о расчетах по данному налогу является учет расходов и доходов предприятия для определения налогооблагаемой базы. Имеются виды расходов и доходов, влияющие на величину налогооблагаемой базы – временные и постоянные разницы. Это расходы и доходы, возникшие при применении различного регламента признания доходов и расходов. Пример: при отражении в бухгалтерском учете материально-производственных запасов по учетным ценам, которые устанавливает предприятие самостоятельно для облегчения ведения учета, отклонения учетных цен от фактических цен на материально-производственные запасы относят к прочим доходам и расходам. Существуют разницы, которые не учитываются при определении налогооблагаемой базы и которые учитываются при определении налогооблагаемой базы.

2. Порядок начисления и уплаты налога на прибыль

Для понимания порядка начисления и уплаты налога на прибыль организаций нам необходимо определить элементы данного налога. Приведем все элементы налога и раскроем подробно каждый из них в рамках нашей темы работы. Итак, рассмотрим следующие элементы налога:

1. Субъект налогообложения.
2. Объект налогообложения.
3. Налоговая база.
4. Налоговая ставка.
5. Налоговый период.
6. Льготы по налогу.
7. Порядок исчисления налога.
8. Порядок и сроки уплаты налога.

В соответствии со ст. 246 Налогового кодекса РФ субъектом налогообложения является налогоплательщик, на которого возложена обязанность по уплате налога. Как известно, не все налогоплательщики являются фактическими плательщиками налогов в том случае, когда налог можно переложить на другое лицо. Пример переложения налога на другое лицо это уплата налога на добавленную стоимость,

когда формальным плательщиком НДС является поставщик товаров, работ, услуг, а фактически потребитель уплачивает сумму налога, уже входящую сумму приобретенных товаров, работ или услуг. Плательщиками налога на прибыль организаций являются организации, предприятия, зарегистрированные в соответствии с законодательством как юридические лица в налоговых органах в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации. Кроме таких организаций-налогоплательщиков плательщиками налога на прибыль являются компании и организации, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории РФ через постоянные представительства.

Исключения из организаций, которые должны уплачивать налог на прибыль, составляют предприятия, перешедшие на систему налогообложения для сельскохозяйственных производителей или на упрощенную систему налогообложения, или на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Объект налогообложения – это прибыль организации. Прибыль определяют как сумму, составляющую разницу между доходом предприятия от осуществления деятельности и затратами на осуществление деятельности.

Поскольку прибыль является производной от дохода, поэтому при налогообложении прибыли необходимо руководствоваться законодательным определением дохода: «доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить».

Однако, в соответствии со ст. 248 НК, кроме этого, к доходам относятся: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

На основе этого выделим некоторые признаки дохода:

а) наличие выгоды у лица в виде улучшения материального положения за счет поступлений, превышающих произведенные при этом затраты, или за счет экономии на расходах;

б) существование выгоды в денежной или натуральной форме;

в) возможность оценки полученного дохода с целью определения его количества. Прибыль – это такой доход, который уменьшен за счет осуществленных расходов. Мы можем наблюдать расхождение со стандартами бухгалтерского учета, в соответствии с которыми доходы организации представляют собой три составляющих: выручка от продаж продукции (работ, услуг) по обычным видам деятельности, прочие доходы и внереализационные доходы.

Фирмы, осуществляющие внешнеэкономическую активность, при нахождении величины прибыли исключают из выручки от реализации уплаченные экспортные пошлины.

Налоговая база налога на прибыль организаций это денежное представление прибыли, которое подлежит налогообложению. В случае, если налоговая база по прибыли облагается по ставке, отличной от ставки в размере 20 %, то налогоплательщик должен вести отдельный учет доходов (расходов) по операциям, по которым предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка.

Доходы и расходы налогоплательщик должен учитывать в денежной форме, а доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров, работ, услуг, имущественных прав, учитываются исходя из цены сделки. По общему правилу внереализационные доходы, полученные в натуральной форме, учитываются при нахождении налоговой базы исходя из цены сделки.

Налоговая ставка устанавливается в размере 20 %, за исключением некоторых случаев, предусмотренных пунктами 1.1–5.1 настоящей статьи.

При налоговой ставке в размере 20 %:

– сумма налога, исчисляемая по налоговой ставке в размере 2 %, подлежит зачислению в федеральный бюджет;

– сумма налога, исчисляемая по налоговой ставке в размере 18 %, подлежит зачислению в бюджеты субъектов РФ.

Налоговая ставка налога, подлежащего зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации, может быть понижена для отдельных категорий налогоплательщиков, но не ниже 13,5 %.

Пониженная налоговая ставка может устанавливаться для организаций–резидентов особой экономической зоны законами субъектов Российской Федерации. Налоговым периодом признается календарный год. Отчетными периодами считаются I квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи, отталкиваясь от фактически заработанной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и т. д. до окончания календарного года.

Процедура исчисления налога на прибыль регламентируется ст. 286 НК РФ. Сумма налога складывается как процентная доля налоговой базы в соответствии с налоговой ставкой. Рассчитывается сумма налога на прибыль по формуле ниже:

$$\begin{aligned} & \text{Сумма налога на прибыль} = \\ & = (\text{Налоговая база} \times \text{процент налоговой ставки}) / 100\% \end{aligned}$$

Сумму налога на прибыль налогоплательщик определяет самостоятельно, по итогам каждого отчетного периода, исчисляя сумму авансового платежа. В течение отчетного периода налогоплательщики исчисляют сумму ежемесячного авансового платежа, которая рассчитывается за каждый квартал:

I квартал – сумма налога, уплачиваемого в бюджет, равна сумме ежемесячного авансового платежа, подлежащего уплате в последнем квартале предыдущего налогового периода.

II квартал – сумма налога, уплачиваемого в бюджет, равна сумме одной третьей суммы авансового платежа, исчисленного исходя из фактически полученной прибыли за первый отчетный период текущего года.

III квартал – сумма налога, уплачиваемого в бюджет, равна сумме $1/3$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам полугодия, и суммой авансового платежа, рассчитанного по итогам первого квартала.

IV квартал – сумма налога, уплачиваемого в бюджет, равна сумме, равной $1/3$ разницы между суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам 9 месяцев, и суммой авансового платежа, рассчитанной по итогам полугодия.

3. Налоговый учет. Принципы его организации

Налоговый учет – это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК РФ (ст. 313).

Иными словами, налоговый учет – это система обобщения и формирования информации, необходимой для исчисления налога на прибыль.

Правила, установленные гл. 25 НК РФ, таковы, что сделать это на основе одних лишь данных бухгалтерского учета невозможно. И главная задача налогового учета – сформировать полную и достоверную информацию для целей налогообложения о каждой хозяйственной операции.

Из данных налогового учета должно быть ясно следующие:

- как определяются доходы и расходы организации;
- как определяется доля расходов, учитываемая для целей налогообложения в следующих отчетных периодах;
- какова сумма остатка расходов (убытков), подлежащих отнесению на расходы в следующих отчетных периодах;
- как формируется сумма резервов;
- каков размер задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль.

Глава 25 НК РФ не содержит жестких стандартов и правил ведения налогового учета. Она предоставляет организации свободу выбора и предполагает, что организация самостоятельно решит, как вести налоговый учет. Порядок ведения налогового учета организация устанавливает с помощью приказа об учетной политике для целей налогообложения, который подписывает руководитель организации. Вносить в него изменения можно, если изменилось законодательство о налогах и сборах, а также если организация решила изменить методы учета.

Тема 10. Региональные налоги

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 РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектами налогообложения.

Группа	Объекты налогообложения	Не являются объектами налогообложения
1	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	Несамоходные (буксируемые) суда	Самолеты и вертолеты, принадлежащие санитарной авиации или медицинской службе. Транспортные средства, находящиеся в розыске

3	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
---	---	--

Рис. 15. Объекты налогообложения

Ставки транспортного налога. Этот налог взимается по легковым и грузовым автомобилям, автобусам, снегоходам и мотосаням, катерам, моторным лодкам и другим водным транспортным средствам, яхтам и другим парусно-моторным судам, гидроциклам с каждой лошадиной силы в зависимости от мощности двигателя.

Так как транспортный налог относится к региональным налогам, поэтому в соответствии с действующим законодательством субъекты РФ имеют право уменьшить (увеличить) ставки налога в десять раз.

При этом НК РФ предусмотрено право субъектов РФ устанавливать дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока их полезного использования.

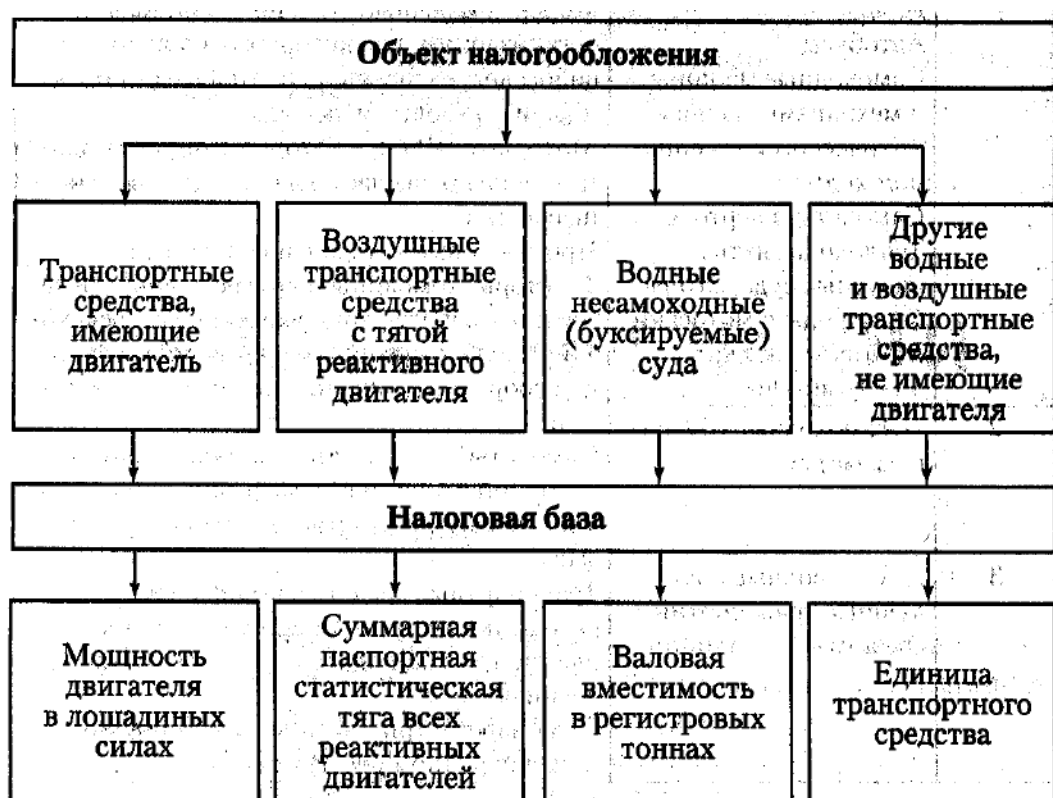


Рис. 16. Особенности определения налоговой базы

Порядок исчисления и уплата 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. Какие-то машины проданы и сняты с регистрации, а другие, наоборот, приобретены и зарегистрированы. В этом случае для расчета транспортного налога используется специальный понижающий коэффициент, рассчитываемый как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в году. Месяц снятия с регистрации и постановки на регистрацию принимается за полный месяц.

Начиная с 2014 г. владельцы легковых автомобилей, стоимость которых более трех миллионов рублей, будут платить транспортный налог с учетом повышающих коэффициентов от 1,1 до 3. Порядок расчета средней стоимости автомобиля определяет федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий функции по выработке государственной политики и нормативному правовому регулированию в сфере торговли (Минпромторг России).

Особенности уплаты транспортного налога физическими лицами. Эти 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 нужно заплатить. Рассчитывается налог на основе данных, полученных от органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, с последующим выставлением гражданам налоговых уведомлений.

Таким образом, налогоплательщики – физические лица, уплачивают транспортный налог на основании налогового уведомления, направляемого налоговым органом.

Органы, осуществившие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщить в налоговые органы по своему местонахождению о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, в течение 10 дней после их реги-

страции или снятия с регистрации (п. 4 ст. 362 НК РФ). К тому же органы, осуществляющие государственную регистрацию, обязаны до 1 февраля текущего календарного года сообщить в налоговые органы 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 РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное. Дело в том, что законодательный орган субъекта РФ 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 платят только те организации, которые осуществляют игорную деятельность. При этом с учетом норм ст. 364 НК РФ указанная деятельность подразумевает проведение азартных игр, в ходе которых у организации возникает доход.

Необходимо понимать, что предприниматели теперь не допускаются к ведению такой деятельности (до 1 января 2012 года такая возможность у них была). Ранее они на общих основаниях с организациями занимались данным видом бизнеса и уплачивали налог на игорный бизнес.

Выделим две особенности, характерные для организаций, занимающихся игорным делом и исчисляющих налог на игорный бизнес.

Заведения игорного характера должны располагаться только в специальных игровых зонах, расположенных на территориях:

- Алтайского края («Сибирская монета»);
- Приморского края («Приморье»);
- Краснодарского края («Азов-Сити»);
- Калининградской области («Янтарная»).

При этом законодательство РФ выделяет и две новые зоны – в Сочи и Республике Крым.

Отметим, что сейчас функционируют только две действующие игорные зоны, которыми являются:

- «Азов-Сити», расположенная на территории Краснодарского края;
- «Сибирская монета», расположенная на территории Алтайского края.

Возможность установки вне игровых зон предусмотрена только для узкого перечня игровых объектов: букмекерских контор и тотализаторов.

В зависимости от того, какой деятельностью будет заниматься будущий плательщик налога на игорный бизнес, а точнее, где – в игровой зоне или нет, ему следует получить один из документов:

- разрешение на организацию игорного дела в специальных зонах;
- лицензию на осуществление такой деятельности при помощи букмекерских контор или тотализаторов.

В НК РФ установлены интервалы ставок по каждому из объектов, к которым применим налог на игорный бизнес. Та же ставка, которая будет использоваться в конкретном субъекте, прописана в региональных законах.

При этом можно выделить три группы ставок:

1. Ставка налога на игорный бизнес в регионах РФ:

Например, в законе «О ставках налога на игорный бизнес на территории Московской области» от 30 декабря 2011 г. № 229/2011-ОЗ указаны следующие ставки:

- ПЦТ – 125 тыс. руб.;
- ПЦБк – 125 тыс. руб.;
- ПСТ – 7 тыс. руб.;
- ПСБк – 7 тыс. руб.

Законом «О ставках налога на игорный бизнес в Ленинградской области» от 13 июля 2004 г. № 37-оз предусмотрены такие значения:

- ПЦТ – 35 тыс. руб.;
- ПЦБк – 35 тыс. руб.;
- ПСТ – 5 тыс. руб.;

- ПСБк – 5 тыс. руб.

2. Ставки налога на игорный бизнес в специальных зонах установлены законами субъектов каждого из игорных регионов. При этом по всем объектам они составляют максимально возможные значения. Исключением является крымская территория, в которой региональный закон отражает только ставки по ПЦТ, ПЦБк, ПСТ, ПСБк.

3. Ставка налога на игорный бизнес при отсутствии информации о ставках в региональном законе берется следующая:

- ПЦТ – 25 тыс. руб.;
- ПЦБк – 25 тыс. руб.;
- ПСТ – 5 тыс. руб.;
- ПСБк – 5 тыс. руб.

При этом отдельно можно выделить группу субъектов РФ, в которых запрещено вести игорную деятельность, а, следовательно, ставки для расчета налога для них не предусмотрены, в связи с чем не возникает обязанности по исчислению и уплате налога на игорный бизнес. К таким регионам относятся: Калужская, Белгородская, Брянская, Рязанская, Тамбовская, Иркутская области, Республики Дагестан, Ингушетия, Северная Осетия, Тыва, а также Чукотский автономный округ.

Президент России Владимир Путин подписал закон, который вносит изменения в порядок налогообложения выигрышей, полученных от участия в азартных играх и лотереях (закон от 27 ноября 2017 г. № 354-ФЗ).

Во-первых, закон увеличивает в два раза ставки налога на игорный бизнес.

Так, налог с игрового автомата или игрового стола составит от 3 тыс. до 250 тыс. руб. в зависимости от объекта. Налоговые ставки на процессинговые центры букмекерских контор и тотализаторов установлены в размере 2,5–3 млн. руб. Если процессинговые центры не осуществляют учет интерактивных ставок, ставка налога будет варьироваться от 50 тыс. до 250 тыс. руб.

Во-вторых, организации, перечисляющие выигрыши от 15 тыс. руб., будут признаваться налоговыми агентами по НДФЛ. Теперь им придется удерживать и уплачивать налог с сумм выигрышей.

Согласно Налоговому кодексу, налогоплательщиком признается юридическое лицо, осуществляющее свою деятельность в игровой сфере. Соответственно, физические лица не имеют права осуществлять такую деятельность и налогоплательщиками признаваться не могут. Примечательно, что до 2012 г. игорным делом могли заниматься и индивидуальные предприниматели, однако вследствие изменения требований и ужесточения норм такая возможность была ими утрачена.

В качестве объектов обложения налогом на игорный бизнес НК РФ выделяет следующие виды:

- игровой стол;
- игровой автомат;
- процессинговый центр тотализатора (далее – ПЦТ) и букмекерской конторы (далее – ПЦБк);
- пункт приема ставок тотализатора (далее – ПСТ) и букмекерской конторы (далее – ПСБк).

Напомним, что ПЦТ, ПЦБк, ПСТ и ПСБк появились в 2012 году, заменив кассы тотализатора и букмекерской конторы.

Каждый такой объект, подлежащий обложению налогом на игорный бизнес, должен быть зарегистрирован в ИФНС по месту нахождения на основании заявления налогоплательщика.

Форму заявления утвердил Минфин России приказом от 22 декабря 2011 г. № 184н. Его плательщик налога на игорный бизнес должен заполнить и представить налоговикам заявление за два дня до установки нового объекта. В заявлении на регистрацию объекта по налогу на игорный бизнес необходимо указать:

- номер и дату лицензии или разрешения на осуществление бизнеса;
- наименование плательщика, а также его ИНН и КПП;
- по игровым столам заполняется лист А заявления, в котором указывается адрес их нахождения, число полей и столов, а также итоговая сумма столов;
- по игровым автоматам данные вносятся в лист Б с указанием адреса их установки, заводского номера и общего числа установленных автоматов;

- по ПЦТ, ПЦБк, ПСТ и ПСБк информация заносится в лист В, где определяется вид объекта, адрес расположения и итоговое количество таких объектов.

При этом если столы или автоматы имеют разные адреса расположения или их численность превышает 15 штук, то необходимо заполнить несколько листов А или Б таким образом, чтобы каждому адресу соответствовал свой лист, а 16, 31, 46 и т. д. объекты начинали перечисляться с нового листа. Новый же лист В начинается с 4, 7, 10 и т. д. объекта.

Получив заявление, ИФНС в течение пяти дней обязана выдать плательщику налога на игорный бизнес соответствующее свидетельство, подтверждающее постановку на учет указанных в заявлении объектов.

Если же произошло выбытие объекта, организация также подает заявление по рекомендованной ФНС форме в налоговую по месту учета. Указанное заявление состоит из листов А, Б и В, как и при постановке на учет, однако в этой форме на первом листе уже идет ссылка на свидетельство, обосновывающее регистрацию объекта игорного бизнеса, а в самих листах фиксируются выбывающие объекты. Такое заявление тоже нужно подать за два дня до планируемых изменений.

Рассчитав налог на игорный бизнес, необходимо заполнить декларацию и представить ее в налоговые органы:

- по месту регистрации объектов;
- по месту учета крупнейшего налогоплательщика (если плательщик относится к такой категории).

Представление такого отчета необходимо осуществить до 20-го числа месяца, следующего за истекшим. Иначе говоря, последний расчет, в котором был отражен налог на игорный бизнес за 2017 год, организации должны направить до 22 января 2018 г. (перенос с выходного дня, 20 января), а январский отчет нужно передать в ИФНС до 20 февраля 2018 г. и т. д.

Форма декларации по налогу на игорный бизнес состоит из трех разделов и двух подразделов:

- раздел 1 отражает КБК и ОКТМО, а также сумму налога;

- раздел 2 показывает количество объектов налогообложения и приводит сам алгоритм расчета; подраздел 2.1 создан для учета количества полей по столам и расчета налога по ним;
- раздел 3 фиксирует все возможные изменения по объектам (подраздел 3.1 – по столам).

Уплата налога на игорный бизнес также должна быть произведена в сроки, регламентированные для подачи декларации, т. е. до 20-го числа следующего месяца. Соответственно, за декабрь 2017 г. оплатить необходимо до 22 января 2018 г. (перенос с субботы 20 января 2018 г.), за январь 2018 года – до 20 февраля 2018 г.

Следует понимать, что регистрация объектов игорного бизнеса и сообщение сведений об изменениях по ним являются обязанностью налогоплательщика, за уклонение от которой налагается ответственность. Так, в ст. 129.2 НК РФ предусмотрено наказание в размере 3-кратного увеличения ставки налога по скрытому объекту или 6-кратного увеличения при последующих подобных нарушениях.

Помимо вышеуказанной ответственности предусмотрены административные меры наказания по ст. 14.1.1 и 14.1.1-1 КоАП РФ за нарушения общего порядка проведения азартных игр, а также за осуществление деятельности вне игровых зон без лицензий или разрешений.

Налог на игорный бизнес в РФ существует давно, и за это время менялись основные его элементы: налогоплательщики, объекты налогообложения, ставки.

Сумму налога на игорный бизнес необходимо рассчитывать ежемесячно по причине того, что налоговым периодом является месяц.

Однако при исчислении налога на игорный бизнес необходимо учесть следующие нюансы:

Если игорный объект зарегистрировали после 15-го числа или, наоборот, сняли с учета до указанной даты, то считать налог на игорный бизнес нужно с учетом коэффициента $\frac{1}{2}$.

Если игровой стол состоит более чем из одного поля, то также необходимо применить коэффициент, равный количеству таких полей.

Рассмотрим на примере, как подсчитать сумму налога на игорный бизнес с учетом конкретных показателей.

Расчет налога на игорный бизнес достаточно прост. Для этого налоговая база, установленная для каждого объекта (например, игрового стола, автомата, процессингового центра или пункта, где принимаются спортивные ставки), умножается на ставку налога на игорный бизнес, принятую в регионе. То есть налог рассчитывается по формуле:

$$H = Cm \times On,$$

где:

H – налог на игорный бизнес;

Cm – ставка, установленная для объекта налогообложения;

On – количество объектов налогообложения.

Если одним игровой стол имеет более одного поля, ставка налога увеличивается на соответствующее количество полей.

Пример:

Организация исчисляет налог в отношении двух игровых столов с двумя полями для игр и пятью игровыми автоматами. Сумма налога будет следующей:

$$H = 137\,500 \text{ руб. } (2 \times 2 \times 25\,000 + 5 \times 7\,500).$$

Пример:

В игровой зоне Краснодарского края расположено заведение:

- с четырьмя игровыми автоматами;
- двумя игровыми столами, один из которых имеет два игровых поля, другой – три;
- 2 ПЦТ;
- 1 ПСТ.

При этом ставка налога по одному автомату составляет 7 500 руб., по одному игровому столу – 125 тыс. руб.; по одному ПЦТ – 125 тыс. рублей; по одному ПСТ – 7 тыс. руб. (Закон «О налоге на игорный бизнес Краснодарского края» от 30 ноября 2011 г. № 2372-КЗ).

12 января 2017 г. был снят с учета один игровой автомат; 19 января был снят один ПЦТ; 25 января приобретен один ПСТ.

По игровым автоматам расчет выглядит так: $3 \times 7\,500 + 1 \times 1/2 \times 7\,500$ (применяется коэффициент $1/2$, так как объект снят с учета до 15 числа).

По столам: $1 \times 2 \times 125\,000 + 1 \times 3 \times 125\,000$ (применяются коэффициенты 2 и 3 с учетом количества полей).

По ПЦТ: $2 \times 125\,000$ (не используем коэффициент $\frac{1}{2}$, так как снятие с учета состоялось после 15-го числа).

По ПСТ: $1 \times 7\text{ тыс.} + 1 \times \frac{1}{2} \times 7\text{ тыс.}$ (используем коэффициент $\frac{1}{2}$, т. к. ПСТ приобретен после 15-го числа).

Сумма налога на игорный бизнес за январь 2017 года: $3 \times 7\,500 + 1 \times \frac{1}{2} \times 7\,500 + 1 \times 2 \times 125\text{ тыс.} + 1 \times 3 \times 125\text{ тыс.} + 2 \times 125\text{ тыс.} + 1 \times 7\text{ тыс.} + 1 \times \frac{1}{2} \times 7\text{ тыс.} = 911\,750\text{ руб.}$

Как можно увидеть из предложенного расчета, сумма налога получается сравнительно большой. Однако отметим, что доходы, получаемые в рамках игровой деятельности, не облагаются налогом на прибыль, так как его заменяет налог на игорный бизнес, что в какой-то степени оправдывает довольно крупные суммы этого налога.

Исходя из положений п. 1 ст. 370 НК РФ, фирмы, осуществляющие перечисление в госбюджет налога на игорный бизнес, обязаны до 20-го числа того месяца, который идет за прошедшим отчетным периодом, направлять соответствующую декларацию в территориальный орган ФНС.

В 2017 году применяется декларация по форме КНД1152011, утв. приказом ФНС от 28 декабря 2011 г. № ММВ-7-3-985@

Помимо декларации налогоплательщик обязан извещать ФНС об изменении количества объектов налогообложения, каждый раз подавая заявление об их увеличении или уменьшении. При этом ставка налога будет зависеть от даты установки (открытия) нового объекта налогообложения или закрытия (выбытия) старого. Игорный бизнес в некоторых своих разновидностях, таких как, например, организация работы залов с игровыми автоматами или казино, может осуществляться только в четырех специализированных игорных зонах: «Приморье» (Дальний Восток), «Азов-Сити» (неподалеку от Ейска), «Янтарная» (в Калининградской области), а также «Сибирская монета» (располагается в Алтайском крае). Вместе с тем, деятельность тотализаторов и букмекерских контор разрешена практически во всех российских регионах. Поэтому организации, осуществляющие подобную

деятельность, являются полноценными плательщиками налога на игорный бизнес, вне зависимости от субъекта РФ.

Налоговый кодекс регламентирует штрафные санкции, предъявляемые к налогоплательщикам, опоздавшим с подачей декларации. Так, для предпринимателей их оплошность может грозить 30 % от суммы неуплаченного налога, однако штраф не может быть меньше 1 тыс. руб.

Несвоевременная уплата налога обернется начислением пени, которая будет рассчитана как 1/300 ставки рефинансирования за каждый просроченный день. Штраф за неуплату или нарушение порядка уплаты может достигать 40 % от суммы налога. Санкции к предпринимателям могут быть применены не только на основании нарушений отчислений. ФНС следит также и за порядком регистрации объектов предприятия.

Как уже отмечалось, любой объект налогообложения необходимо зарегистрировать в налоговом органе как минимум за два дня до начала его использования. Зарегистрированы должны быть и любые количественные изменения объектов. Если этот порядок будет нарушен, владельцу игорного бизнеса грозит серьезное денежное взыскание в размере трех налоговых ставок. При рецидиве нарушения штрафные санкции могут увеличиться вдвое.

Кроме этого, стоит отметить, что за организацию игорного бизнеса вне специально определенных зон, без лицензии, или за нарушение порядка проведения игр в КоАП РФ предусмотрена административная ответственность для организаторов.

Если букмекерская контора выплатит выигрыш победителю без документа, удостоверяющего его личность, ей грозит штраф до 700 тыс. руб.

Штраф до 1 млн рублей грозит букмекерам при нарушении процедуры информирования надзорных органов о произведенных выплатах, а также при отсутствии учета участников игры.

За незаконное проведение игр организации грозит штраф до 1 млн руб. и конфискация игрового оборудования. Эти санкции касаются и букмекерских контор, осуществляющих свою деятельность в интернете.

То же самое ждет и предпринимателей, не имеющих лицензии на осуществление игровой деятельности.

За нарушение условий организации азартных игр, указанных в лицензии, юридические лица могут быть оштрафованы на сумму до 500 тыс. рублей или обязаны приостановить свою предпринимательскую деятельность на срок до 90 суток.

3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций – важнейший налог в системе имущественного налогообложения в РФ. Налог на имущество организаций включается в группу региональных налогов, является прямым и пропорциональным. Это важный финансовый рычаг влияния на результаты хозяйственной деятельности организаций и источник финансирования бюджетов субъектов РФ 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 РФ. Законодательные (представительные) органы субъекта 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 организаций относятся:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ.

Не являются плательщиками налога на имущество организаций:

- 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:

- применение в течение длительного времени, (срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев);
- стоимость актива не менее 100 тыс. руб.;
- использование в производстве продукции при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Не признается объектом налогообложения земля.

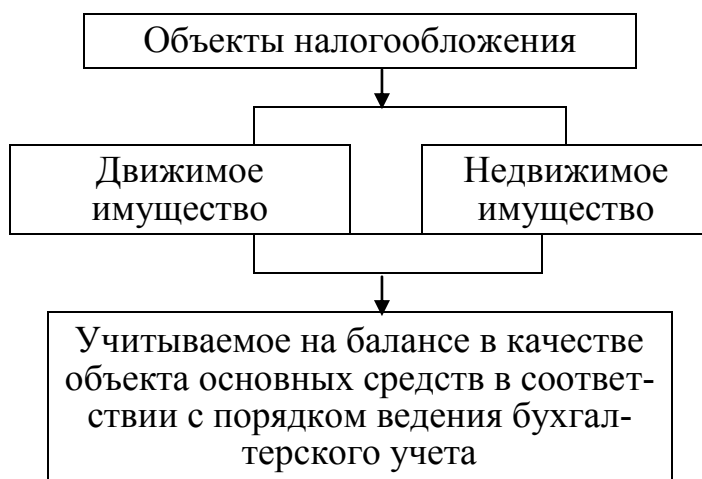


Рис. 17. Объекты обложения налогом на имущество организаций

Налоговая база. Налоговой базой по налогу на имущество выступает среднегодовая стоимость имущества, рассчитанная с учетом начисленного износа, рассчитанного по нормам амортизационных отчислений по стандартам бухгалтерского учета.

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

Ставки налога. Существуют следующие ставки налога на имущество организаций.

Предельная ставка налога на имущество, определенная НК РФ, составляет 2,2 %. Субъект РФ при установлении на своей территории налога имеет право дифференцировать налоговые ставки от 0 до 2,2 %, в зависимости от категории налогоплательщиков и (или) имущества, являющегося объектом налогообложения.

Тема 11. Местные налоги

1. Земельный налог

Земельный налог – один из видов платежей за землю. Он взимается на территории РФ в соответствии с гл. 31 НК РФ.

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 земельного участка рассчитывается на основе кадастровой оценки земли.

Налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели 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.

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 указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их 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 Российской Федерации);
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, – в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;
- организации народных художественных промыслов – в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ, 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.

2. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц – это местный налог. Такие элементы налогообложения, как налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налога, устанавливаются представительными органами соответствующих муниципальных образований (для Москвы и Санкт-Петербурга, – законодательными органами государственной власти этих городов), но в пределах, предусмотренных законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 203-1 «О налогах на имущество физических лиц». С 1 января 2015 г. нормативное правовое регулирование осуществляется гл. 32 НК РФ.

Налогоплательщиками являются физические лица, имеющие на территории РФ в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объекты обложения налогом на имущество физических лиц перечислены на схеме (рис. 18).

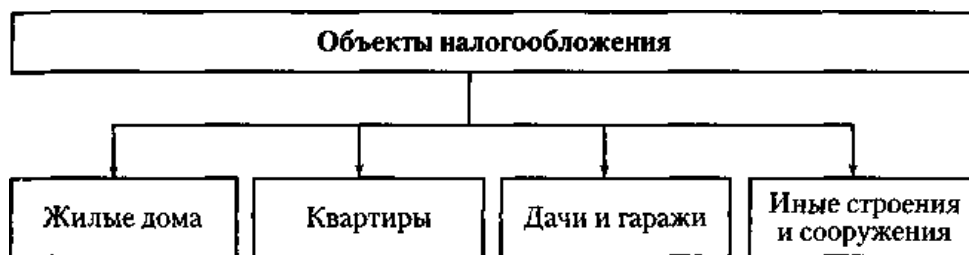


Рис. 18. Объекты налогообложения

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Ставки налога определены в размерах, указанных в таблице.

Ставки налога на имущество физических лиц

Стоимость имущества	Ставка налога
До 300 тыс. руб.	До 0,1 %
От 300 тыс. до 500 тыс. руб.	От 0,1 до 0,3 %
Свыше 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2,0 %

Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от следующих обстоятельств:

- суммарной инвентаризационной стоимости;
- типа использования;
- иных критериев.

Порядок исчисления и уплаты налога. Налог на строения, помещения и сооружения исчисляется по данным об их инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

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 не более чем за три предыдущих года.

3. Торговый сбор

Уплата торгового сбора предусмотрена гл. 33 НК РФ. Торговый сбор с 2015 года установлен только в городах федерального значения – в Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе. На других территориях власти смогут вводить торговый сбор только после принятия специального федерального закона. Торговый сбор устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований. Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения: Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться льготы, основания и порядок их применения. Плательщиками сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования. Освобождаются от уплаты торгового сбора ИП на патентной системе и налогоплательщики, уплачивающие единый сельскохозяй-

ственный налог (п. 2 ст. 411 НК РФ). А ЕНВД нельзя применять по той деятельности, в отношении которой установлена уплата торгового сбора (п. 2.1 ст. 346.26 НК РФ). Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор хотя бы один раз в течение квартала. В целях НК РФ используются следующие понятия: дата возникновения объекта обложения сбором – дата начала использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор; дата прекращения объекта обложения сбором – дата прекращения использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор. Согласно статье 413 НК РФ, торговый сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

Порядок исчисления и уплаты торгового сбора. Периодом обложения сбором признается квартал. Сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором, начиная с квартала, в котором плательщиком представлено уведомление, как произведение ставки сбора в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности и фактического значения физического показателя по соответствующему объекту осуществления торговли. Уплата сбора производится не позднее 25 числа месяца, следующего за периодом обложения. В случае представления от уполномоченного органа информации о выявленных объектах обложения сбором, в отношении которых в налоговый орган не представлено уведомление, или в отношении которых в уведомлении указаны недостоверные сведения, налоговый орган направляет плательщику сбора требование об уплате сбора в срок не позднее 30 дней со дня поступления указанной информации. Указанная в требовании сумма сбора исчисляется на основании сведений, представленных в налоговые органы уполномоченным органом.

Библиографический список

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. [Текст]. – М. : ПРОСПЕКТ, 2013.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая: Федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 118 ФЗ.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ.
5. Бобошко В. И. Взаимосвязь внутреннего и внешнего финансового контроля // Инновационное развитие экономики. – 2013. – № 2 (14). – С. 65–69.
6. Бобошко Н. М. Анализ проблем динамики развития налоговой системы России // Вестник академии экономической безопасности МВД России. – 2015. – № 7. – С. 147–152.
7. Бобошко Н. М. Проблемы имущественного налогообложения // Инновационное развитие экономики. – 2011. – № 1. – С. 17–22.
8. Бугаевская Н. О. Некоторые проблемы предупреждения налоговых преступлений [Текст] / Н. О. Бугаевская // Молодой ученый. – 2011. – №8. – Т. 2. – С. 46–49.
9. Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация / В. В. Бурцев. – М., 2013. – 345 с.
10. Вигдорчик Д. Г. Отдельные вопросы налогового администрирования на современном этапе развития общества. – М., 2013. – 299 с.
11. Гаврилов П. А. Недобросовестность налогоплательщика в сфере налоговых отношений // Налоговые споры: теория и практика. – 2014. – № 6. – С. 14–19.
12. Гончаренко Л. И. К вопросу о понятийном аппарате налогового администрирования // Налоги и налогообложение. – 2015. – № 4. – С. 28–33.
13. Евстигнеев Е. Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство : учебное пособие для вузов. – СПб. : Питер, – 2012. – 336 с.

14. Иванов А. Г. Понятие администрирования налогов // Финансовое право. – 2014. – № 4. – С. 22–29.
15. Измайлов А. Т. Налоговое администрирование и его значение в повышении собираемости налогов. – М., 2011. – 290 с.
16. Клименко Т. Н. Собираемость налогов в Российской Федерации // Налоговая политика и практика. – 2015. – № 6. – С. 8–11.
17. Князев В. Совершенствование налоговой системы и подготовка кадров для налоговой службы // Налоги. – 2014. – № 2. – С. 15–20.
18. Ковалев В. В. Порядок учета расчетов с бюджетом // Бухгалтерский учет. – 2013. – № 1. – С. 55–59.
19. Коваль Л. С. Налоги и налогообложение : учебное пособие. – М., 2013. – 201 с.
20. Майбуров И. А. Теория и история налогообложения : учебник. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 495 с.
21. Пономарев А. И., Игнатова Т. В. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А. И. Пономарев, Т. В. Игнатова. – М., 2011. – 317 с.
22. Смагина М. Н. Налоговый учет: учебное пособие. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2013. – 305 с.
23. Налоги и налогообложение : учебное пособие / под ред. Н. М. Бобошко, А. Е. Суглобова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 543 с.
24. Селезнева Н. Н., Бобошко Н. М., Староверова О. В. и др. : Налоги. учебник для студентов вузов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2008. – 479 с.
25. Рубцов И. В., Рубцова Е. В. Анализ форм и методов уклонения от уплаты налогов // Инновационное развитие экономики. – 2016. – № 3–2 (33). – С. 207–212.
26. Титов А. С. Формы, методы, виды налогового контроля и их юридическое содержание // Финансовое право. – 2012. – № 3. – С. 13–16.
27. Хамзина Р. Р. Налоговый процесс в системе налогового администрирования // Финансовое право. – 2011. – № 6. – С. 24–27.

28. Шарапова О. А. Понятие налогового администрирования: признаки, цели, принципы осуществления // Налоги и налогообложение. – 2011. – №3. – С. 17–20.

29. Шаталон С. Д. Развитие налоговой системы России: проблемы, пути решения и перспективы : учебник. – М. : Международный центр финансово-экономического развития, 2014. – 415 с.

30. Щекин Д. М. Публичный интерес как инструмент регулирования налоговых правоотношений // Налоговые споры: теория и практика. – 2012. – № 7. – С. 23–26.

31. Шестакова Е. В. Налоговая оптимизация. – М. : «Гросс-Медиа» : РОСБУХ, 2014. – 288 с.

Бобошко Владимир Иванович,
доктор экономических наук, профессор;

Бобошко Наталья Михайловна,
доктор экономических наук, профессор;

Рубцов Игорь Вячеславович,
кандидат экономических наук, доцент;

Рубцова Екатерина Владимировна,
кандидат экономических наук

НАЛОГИ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Учебное пособие

Редактор *Степанова А. А.*
Компьютерная верстка *Татариновой О. А.*

Подписано в печать 02.11.2018 г.	Формат 60×84 1/16	Тираж 167 экз.
Заказ №1884	Цена договорная	Объем 9,00 уч.-изд. л.
		8,25 усл. печ. л.

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12