КонсультантПлюс
надежная правовая поддержка

"Теория и практика налогообложения" (2-е издание, переработанное и дополненное) (под ред. Н.И. Малис) ("Магистр", "ИНФРА-М", 2013)

Документ предоставлен **КонсультантПлюс**

www.consultant.ru

Дата сохранения: 09.04.2015

"Магистр", 2013
"ИНФРА-М", 2013

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

УЧЕБНИК

Издание второе, переработанное и дополненное

Под редакцией Н.И.Малис

Авторский коллектив:

Ответственный редактор - к. э. н., проф. Н.И. Малис.

Н.И. Малис - к. э. н., проф. (модули 4, 5, 6).

И.В. Горский - д. э. н., проф. (модули 1, 2).

С.А. Анисимов - к. т. н., доц. (модули 3, 7).

Рецензенты:

Капитоненко В.В., д. э. н., проф. (Государственный университет управления).
Поляк Г.Б., д. э. н., проф. (Всероссийский заочный финансово-экономический институт).

ПРЕДИСЛОВИЕ

"Мне нравится платить налоги. Ими я покупаю цивилизацию". Эти слова американца О. Холмса достаточно точно отражают суть налогов, их место и роль в современном обществе. Налоги - материальная основа деятельности государства, значение которого для человека во всех ипостасях его существования невозможно переоценить. В налогах, как, может быть, ни в какой другой области общественных отношений, явственно обнаруживается взаимосвязь экономики, финансов, права, этики, культуры в целом. Вот почему на протяжении многих столетий налоги остаются объектом неослабевающего интереса государства, бизнеса, науки.

Определенные познания в области налогообложения, понимание механизмов формирования и использования государственных ресурсов каждым гражданином служат залогом экономической грамотности и социальной ответственности. И разумеется, без глубокого освоения таких знаний невозможно представить себе современного профессионального экономиста или финансиста.

Появление настоящего учебника обусловлено не только возможностью предложить студенту курс, отражающий современное налоговое законодательство, но и необходимостью методического и методологического обеспечения современных новаций в процессах обучения.

Модульная структура учебника позволяет изучать курс налогов отдельными блоками, которые имеют свои локальные цели, методы, формы преподавания и контроля. Комбинация модулей дает возможность оптимально сочетать индивидуальные потребности обучающегося с задачами освоения им содержания предмета, теоретических основ и необходимых практических навыков в контексте Болонского процесса.

Авторы учебника - преподаватели Финансового университета при Правительстве Российской Федерации - базового высшего учебного заведения, являющегося методологическим центром страны в области финансов, бюджета и налогов. В учебнике изложены основные положения налоговой теории и этапы исторической эволюции налогов; дана общая характеристика налоговой системы Российской Федерации, включая правовые аспекты; рассмотрены механизмы действия отдельных видов налогов (федерального, регионального и местного уровней) и вопросы налогового администрирования.

Специфика налоговых отношений заключается в их высокой динамичности, позволяющей своевременно реагировать на перемены в жизни общества. В предлагаемом вниманию читателя издании

учтены общие тенденции развития налогообложения и последние корректировки российского налогового законодательства, включившего в сферу регулирования налоговых правоотношений такие понятия, как "консолидированная группа налогоплательщиков", "трансфертное ценообразование", "электронные денежные средства".

Модуль 1. ОСНОВЫ НАЛОГОВОЙ ТЕОРИИ

1.1. Налоги в системе государственных доходов
1.2. Общие понятия и принципы налогообложения
1.3. Методология анализа налогов
1.4. Прикладные результаты анализа налогов
1.5. Налоговая политика

Налоговая теория представляет собой важный методологический элемент изучения налогообложения, финансов, государственного сектора и экономики в целом, что, в свою очередь, служит необходимым условием ясного понимания целей, механизмов, проблем и перспектив финансово-экономической политики государства и, соответственно - высокого качества подготовки специалистов. Владение теоретическими основами налогообложения позволяет видеть за отдельными изменениями налогового законодательства главное направление развития налогов. Курс теории налогов - логичное дополнение базовой дисциплины "налоги и налогообложение".

Цели модуля - рассмотрение основ налоговой теории, фундаментальных принципов налогообложения и современных концепций налогов; ознакомление с актуальными теоретическими проблемами налогообложения и методами анализа налоговых отношений.

В результате изучения модуля студент должен:

- обладать широкой эрудицией по принципиальным вопросам налогообложения;
- понимать сущность налогов, их исторически обусловленное место и роль в социально-экономической структуре общества;
- знать основные понятия экономики и финансов и уметь оперировать ими;
- иметь представление о преобладающих концепциях налогообложения и проблемах налогов во взаимосвязи с финансово-экономическими и социально-политическими процессами;
- владеть элементами современных методов анализа налогов;
- быть способным оценивать конкретные меры налоговой политики.

1.1. Налоги в системе государственных доходов

Налоги - главный источник доходов современного государства, его экономическая основа. При этом задачи, которые стоят перед государством в каждый конкретный исторический период, предопределяют необходимый для их решения объем ресурсов, т.е. налогов. В свою очередь, правильная постановка этих задач, поиск ответа на вопросы: "что должно делать государство?", "какие и сколько благ производить?", "почему оно обязано взять это производство на себя?" и т.п. - остается актуальнейшей проблемой науки и практики. Вот почему, прежде чем приступать к изучению теоретических основ налогообложения, следует ознакомиться с общими сведениями о роли государства в рыночной экономике и исторической эволюции налогов.

Государственный (общественный) сектор экономики

"Для государства очень важно не столько делать (чуть лучше или чуть хуже) то, что простые граждане уже и без того делают, а заниматься тем, чем в данный момент вообще никто не занимается". Эти слова Д. Кейнса вполне точно определяют сферу деятельности государства. Современная экономика является **смешанной экономикой**, в которой представлены элементы как идеальной рыночной, так и централизованно управляемой, "командной" экономики.

В идеальной рыночной экономике все товары и услуги добровольно обмениваются на деньги по свободным ценам. Эффективность рынка определяется такими факторами, как частная собственность, свобода предпринимательства, выбора и риска, личный интерес, конкуренция. Максимальное задействование этих факторов обеспечивает рациональное распределение ограниченных ресурсов "невидимой рукой рынка", или **механизмом рыночного саморегулирования**, формулировку которого впервые дал А. Смит: каждый индивид "преследует только свою собственную выгоду, и в этом случае, как и во многих других, невидимая рука направляет его к цели, которая даже частично не входила в его намерения. И для общества это не всегда плохо. Преследуя свои собственные интересы, он часто способствует осуществлению цели общества даже более действенно, чем когда он действительно к этому стремится".

Однако данный механизм мог бы стать идеальным при наличии двух условий: совершенной конкуренции и абсолютной информации. Нетрудно понять, что в действительности ни одно из этих условий невыполнимо, что порождает **"провалы" рынка**, его "несостоятельность", "неэффективность". Следствием "ошибок" рынка становятся монополизация производства, внешние побочные эффекты, инфляция, безработица, поляризация общества.

Именно **несостоятельность рынка предопределяет необходимость вмешательства государства в экономику**. К основным видам государственной деятельности, имеющей прямое отношение к экономике, относятся:

- обеспечение правовой базы рыночной системы: защита собственности, закрепление контрактов, установление ответственности, поддержание конкуренции. В основе правового обеспечения экономики - **принуждение**. Это главное отличие государства от частных институтов, и оно позволяет, во-первых, делать то, чего рынок не делает (не хочет), а во-вторых, ограничивать или запрещать какую-то деятельность (например, производство и распространение наркотиков);
- прямое производство товаров и услуг (электроэнергии, образования и т.д.) на государственных предприятиях;
- субсидирование производства, где государство не производит и не потребляет: поддержка частного сельского хозяйства, разного рода льготы, в том числе налоговые;
- перераспределение доходов: прогрессивное налогообложение, социальные программы;
- макроэкономическое регулирование (стимулирование экономического роста, воздействие на занятость, инфляцию) и др.

Для выполнения этих и других видов деятельности государство использует определенный объем ресурсов. Находящиеся в распоряжении государства ресурсы, а также механизмы их формирования и использования определяют **общественный сектор экономики**. О масштабах государственного сектора можно судить по доле бюджетных расходов в ВВП. Значения этого показателя в 2011 г. для некоторых стран ОЭСР представлены в табл. 1.1 (выбраны пять стран с наибольшими и пять стран с наименьшими значениями). В среднем по ОЭСР эта доля составила в 2011 г. 44% (оценка). Для сравнения укажем, что расходы консолидированного бюджета Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов в том же году составили 36,8% ВВП. Таким образом, можно сделать вывод, что государственные расходы в России в целом ниже, чем в развитых странах, и поставить под сомнение выводы либеральных экономистов о якобы чрезмерном участии российского государства в экономике.

Таблица 1.1. Доля бюджетных расходов
некоторых стран ОЭСР в ВВП в 2011 г.

(%)

Страна	Доля расходов
Мах Дания	59,3
Франция	56,2
Швеция	51,8
Нидерланды	50,5
Италия	50,1

Min Эстония	38,1
Турция	36,3
Австралия	35,0
Швейцария	34,0
Корея	30,9

В долгосрочном аспекте доля государственных расходов в ВВП постоянно растет, что позволило немецкому экономисту А. Вагнеру еще более 100 лет назад сформулировать закон (получивший его имя) об ускоренном росте общественных потребностей и государственных расходов. Иллюстрацией закона Вагнера могут служить государственные расходы США, которые в 1913 г. составляли 8% ВВП, а сегодня - в 5 раз больше!

Но виды и масштабы деятельности государства ничего не говорят об эффективности использования ресурсов, о том, насколько хорошо государственный сектор исправляет изъяны рынка. **У государства, как и у рынка, есть свои "провалы", или "несостоятельность",** к которым можно отнести:

- отсутствие выбора: производство государством благ в отличие от рынка неспособно учесть многообразие индивидуальных потребностей, и в этом смысле оно менее эффективно;
- ограниченность конкуренции государственных предприятий, что не способствует снижению издержек;
- отсутствие банкротства, уменьшающее стимулы к совершенствованию;
- недостаточность индивидуальной мотивации: оплата труда слабо зависит от результата;
- бюрократизация и появление "особых интересов", отличающихся от целей деятельности.

В целом можно видеть, что **как рынок, так и государство имеет свои преимущества и недостатки** в решении экономических задач. И если очевидно, что оборона, например, должна находиться в ведении государства, а производство домашних тапочек следует отдать рынку, то в отношении многих товаров и услуг (жилищного строительства, образования, здравоохранения и т.д.) зачастую бывает трудно однозначно ответить на вопрос, **какой сектор более эффективен - государственный или частный**.

Продукцией государственного сектора являются **общественные блага**. Их характерные признаки:

- **неисключаемость** (нельзя помешать людям пользоваться благом);
- **несоперничество** (потребление блага одним человеком не уменьшает возможности его потребления другим). Классическим примером общественного блага служит оборона: если государство обеспечивает защиту от агрессии, то безопасностью пользуется каждый житель страны. При этом индивид, пользуясь благами национальной обороны, не мешает пользоваться ею другим. В этом принципиальное отличие общественного блага от частного: я могу никому не давать свои домашние тапочки (исключаемость), и, если я их надел, их никто уже надеть не сможет (соперничество).

Указанные признаки общественных благ (неисключаемость и несоперничество) не имеют четких градаций и границ. В реальности многие блага могут производиться как в государственном, так и в частном порядке: образование, скажем, может быть предоставлено как бесплатной муниципальной школой, так и платным частным учебным заведением. Тем не менее существуют условия, позволяющие в некоторых случаях сделать вывод об эффективности той или иной формы производства блага.

Уяснить себе характер общественного и частного производства поможет следующий пример.

Представим себе, что в Москве вдруг исчезли светофоры. Ясно, что автомобилисты, пассажиры и пешеходы понесут колоссальные потери благосостояния (время, силы, средства, нервы). Как мог бы решить проблему восстановления светофоров частный рынок? Естественно предположить, что каждый участник дорожного движения должен внести в некий "фонд восстановления светофоров (или иного регулирования движения)" сумму, соответствующую своей потребности в "услугах" светофоров.

Нетрудно догадаться, что реализация этой идеи столкнется с массой практических затруднений, два из которых для понимания роли государственного сектора имеют самостоятельное значение и заслуживают особого рассмотрения.

Одно из них состоит в том, что люди не склонны оплачивать блага, которые они могут получить даром. Это так называемая **проблема "зайца"** (безбилетника, нахлебника, free-rider). Светофор как благо обладает свойством неисключаемости: нельзя помешать людям пользоваться светофором (без того, чтобы вообще запретить им выходить на улицу). Проблема "зайцев", неплательщиков - одна из очень важных в

понимании социальной организации вообще и общественного сектора в частности.

Другое затруднение, тесно связанное с "безбилетником", состоит в следующем: добровольные сделки, на которых зиждется частный рынок, имеют так называемые **трансакционные издержки** - издержки, возникающие в процессе ведения переговоров и контроля за выполнением соглашений. Такие издержки включают в себя помимо прочих (расходы на поиск информации, наем юристов, переводчиков и т.д.) и **издержки по исключению неплательщика** (если зайцев не наказывать, платить за проезд не будет никто).

В случае с нерегулируемым дорожным движением трудно даже вообразить возможные виды и объемы издержек для человека, решившего проехать из одного конца города в другой, ведь он должен будет провести тысячи "переговоров" с разными людьми. Но если кто-то в частном порядке поставит на перекрестках светофоры, сколько сил и средств он должен будет затратить на контроль (взимание платы) каждого участника движения у каждого светофора для возмещения своих расходов на их установку? Его трансакционные издержки будут огромны!

Если трансакционные издержки производства блага велики (как в случае со светофорами), то частный рынок не станет заниматься этим (при всей очевидной общественной пользе светофоров!), следовательно, его производство должно взять на себя государство.

Еще одним весьма убедительным примером деятельности государства по снижению трансакционных издержек является метрология, благодаря которой нам при походе в магазин можно не брать с собой весы.

Но для осуществления своей важной деятельности государству нужны средства. Обратимся теперь к краткой характеристике его доходов.

Эволюция государственных доходов

На протяжении всего своего развития государство использовало самые разные, иногда довольно изощренные, источники добывания средств. Если говорить о преобладающих исторических формах доходов, то старейшим источником государственных доходов были **домены**. "Домены - такие государственные имущества, которые имеют своим назначением приносить доход казне. К такого рода государственным имуществам должно отнести всякую землю, назначаемую для культуры, леса, вещные права на пользование частным имуществом, всякого рода капиталы, принадлежащие правительству" (И.И. Янжул).

Первоначально это собственность короля, частное королевское имущество, неотделимое от государственного. Король покрывал общественные расходы главным образом от своей земельной собственности, полученной благодаря семейному наследованию или доставшейся ему при завоевании чужих земель. Он использовал сборы земельного характера, плату за отправление правосудия, конфискации, штрафы, почетные подарки и т.д. Задачи общественного характера выполнялись также при помощи натуральных повинностей и личной службы подданных в войсках, при постройке дорог, крепостей, путем доставления содержания для путешествующего короля, его свиты и его чиновников.

Между тем государственные расходы росли и ширились: в условиях возникновения сословных монархий круг государственных потребностей значительно увеличился. Появление постоянного войска и беспрерывные войны требовали от государства все новых и новых средств. Их источником стали **регалии**, промыслы и занятия, изъятые из рук частных лиц и частного оборота и взятые государством в свое исключительное пользование в качестве источника государственных доходов. "Регалиями (монополиями) принято теперь называть такие промысловые источники дохода, которыми государство пользуется преимущественно или исключительно для себя, совершенно не допуская частной конкуренции или значительно ограничивая последнюю. Виды регалий: казенные фабрики, железные дороги, почтовые регалии, телеграфная, горная, монетная, регалии фискальные: соляная, табачная" (И.И. Янжул).

Прежде всего регалией объявлялось то, что никому не принадлежало, что не составляло чьей-либо собственности: право короля на найденные вещи и клады, на оставшееся после смерти иностранца имущество, на выброшенное морем и на спасенные при кораблекрушении предметы. Так же возникли и крупнейшие регалии: горная; соляная; лесная; речная; морская; рыбной, звериной и птичьей ловли и т.д. Недра земли, леса, моря, реки, крупные озера никому не принадлежали. Верховное право собственности на эти объекты закреплялось за государством. В силу этого права устанавливались особые сборы за проезд по территории государства, по его рекам и морям. Ссылаясь на морскую регалию, Дания брала сбор с судов, проходящих через проливы, отделяющие ее от других стран, Венеция распространяла свою морскую регалию на Адриатическое море, Турция - на Черное море и т.д. Таможенные пошлины, т.е. налоги с

привозимых, вывозимых и транзитных (провозимых) товаров, появились сначала в виде **таможенной регалии**. Из прерогатив верховной власти вытекли доходные регалии: **монетная** и **судебная**.

Помимо объявления регалиями объектов природы, не являвшихся частной собственностью, государство брало в свои руки возникавшие новые отрасли промышленности и торговли. Учреждались **казенные** суконные, стекольные, зеркальные, фарфоровые, медные, литейные и другие заводы. Ряд государств присваивали возникшую торговлю с колониями, объявляя своей регалией заокеанские торговые компании. Банки, страховые компании, лотереи, почта и т.д. становились регалиями и эксплуатировались государством в фискальных целях.

Регалии представляют собой переходную ступень от домениального хозяйства к государственному хозяйству, построенному на налогах. С течением времени часть регалий изменили свой характер и превратились в налоги, другие - в пошлины, которые являются предшественниками налогов, третьи потеряли свой монопольный характер, превратившись в обычные доходы от государственных имуществ.

Налогообложение с большим трудом пробивало себе дорогу. В продолжение долгого времени налоги имели временный и целевой характер. Вводились они обычно на определенный срок, например до окончания войны или до погашения вызванных войной долгов. "Пятые", "десятые", "двадцатые" и т.д. деньги, затем подушно-поразрядные налоги XVII и XVIII вв., появившиеся в XVII в. во множестве акцизы вводились с разрешения парламентов и были временными. Только к началу XIX в. налоги из источника **чрезвычайного**, имеющего характер дополнительный и вспомогательный, сделались **обыкновенным** и **главнейшим** государственным доходом не только в отношении суммы дохода, получаемого от них, но и в отношении социально-политических идей, которые положены в их основу.

И в настоящее время государство использует разнообразные способы формирования своих ресурсов. Если обратиться к отчетности Федерального казначейства о доходах бюджета, можно увидеть более тысячи конкретных видов платежей.

Происхождение и историческое развитие налогов

Эволюция государственных доходов свидетельствует о том, что налог относится к более поздней их форме. Исторически налог ведет свое происхождение от дани, которую платили побежденные народы. В Евангелии от Матфея мы можем найти такой диалог: "И когда вошел он в дом, то Иисус... сказал: как тебе кажется, Симон? Цари земные с кого берут пошлины или подати? С сынов ли своих или с посторонних? Петр говорит Ему: с посторонних. Иисус сказал ему: итак, сыны свободны".

Свобода сынов - вот принцип жизни Древнего мира, где дань платил побежденный, раб, не являющийся полноправным гражданином страны. Налоги несовместимы с духом свободы человека. Доходы древнегреческих государств слагались из многих источников: платежей союзников за защиту, ввозных и вывозных пошлин, арендной платы за пользование государственным имуществом (землей, рудниками) и др. Но прямых налогов с граждан не было. Лишь в особых случаях граждане облагались налогом по принципу "все поровну". Более того, излишки доходов государства направлялись в пользу граждан, которые считали своим естественным правом участие в них.

В доимператорском Риме главные доходы поступали от государственного имущества и таможенных пошлин. В случае войны взимался общепоимущественный налог (трибут). Граждане декларировали свое имущество перед цензором: с имуществом были связаны право голоса и воинская обязанность. Интересна связь между правами и обязанностями граждан. Если гражданин не являлся на вызов цензора, он ставил себя в положение человека, у которого нет обязанностей перед государством. Но тогда он лишался и прав!

Таким образом, уже в Древнем мире можно обнаружить достаточно развитые методы налогообложения, но, как замечал отечественный исследователь финансов П. Гензель, "у народов древности податная система есть только признак рабства или следствие крайнего деспотизма". Отличительной особенностью налогов того времени была также натуральная форма обложения.

Обратим внимание на то, что "налоговая свобода сынов" античной эпохи в большей степени относится к так называемому прямому налогообложению. Иначе обстояло дело с пошлинами и прочими косвенными сборами, которые взимались с торговцев и купцов, с входивших в порты судов, у городских ворот и на рынках. Но в этих случаях речь шла, как правило, об иноземцах или об иноземных товарах, иными словами об импортируемых товарах и услугах. Эти косвенные налоги, иначе говоря **налоги, взимавшиеся с товаров и услуг,** во многих культурах являлись древнейшими сборами, память о которых сохранили исторические источники. Лица же, взимавшие эти подати, - **мытари** - не пользовались любовью.

В Новом Завете они неоднократно упоминаются в одном ряду с грешниками.

Феодальные отношения, прикрепление крестьян к определенной местности сделали новых рабов главными плательщиками налогов. В силу всеобщей бедности, равного материального положения крестьян и ремесленников естественное значение приобретали **поголовные (подушные)** налоги: с очага, семьи, души. Дворянство и духовенство налогами не облагались. Они свободны и служат феодалу не деньгами, а "кровью и молитвами".

Деление народа на податные и неподатные сословия происходило во всех европейских странах, но дольше всего оно сохранялось в России. Подушный налог с сибирских крестьян был отменен только в начале XX в.

Средние века отличались широким распространением налогов **на потребление**. В период феодальной раздробленности таможенные пошлины, характерные для античных государств, получили самое широкое распространение. Помимо них появились всякого рода акцизы, которые имели всеобщий и уравнительный характер. При существовавшем порядке распределения богатства в этом можно было видеть даже некоторую справедливость, если б они не были столь обременительны. Проезд по мостам и дорогам, сукно, посуда, железо, бумага, соль и бесчисленное множество других товаров - все подлежало беспощадному налогообложению. По словам историка де-Витта, в Голландии в XVII в. на порцию рыбы, поданную в харчевне, приходилось 34 различных акциза.

Идеи обновления налогов, правовых начал в государственном устройстве и других прогрессивных социально-экономических проектов были в ходу уже в XVII в. Однако их практическая реализация началась лишь двумя столетиями позже. Многие из тех идей лежат в основе и современных налоговых систем.

Среди требований времени - отмена поголовных налогов, справедливость в обложении, недопустимость налоговых привилегий, учет видов доходов. В число новых разработок входят проблемы **платежеспособности**, формулируется понятие **необлагаемого минимума дохода**, апробируются налоги с **прогрессивными ставками**, устраняются **территориальные различия в налогообложении**.

С повсеместным распространением налогов и ростом их значения в государственных доходах возникает и объективная необходимость их теоретического осмысления.

1.2. Общие понятия и принципы налогообложения

Основные понятия

В специальной литературе можно найти немало определений налога, но **наиболее существенные его признаки** можно видеть в следующем:

- налог взимается государством и формирует специальные фонды удовлетворения общественных потребностей;
- налог взимается не произвольно, а на основании законно установленных правил;
- налог - это сбор в денежной или натуральной форме, а отнюдь не личная повинность;
- налог не является платой за какие-либо конкретные государственные услуги и не стоит в определенной количественной связи с ними. Налог - не штраф, не наказание, и в отличие от штрафа он никогда не может иметь целью уничтожение или умаление своей собственной основы;
- налог - это обязательный сбор, который устанавливается государством в одностороннем порядке и который при необходимости взимается принудительно. Эта неотъемлемая черта налога вовсе не делает его чем-то недемократичным. Как заметил итальянский финансист Ф. Нитти, правопорядок тоже обеспечивается государством принудительно, но это как раз является одной из гарантий демократии.

Исходя из этих характеристик **налог** можно определить как безэквивалентный обязательный сбор, взимаемый государством на законном основании и служащий источником формирования централизованных государственных фондов. При этом тождественны понятию налога исторически сложившиеся и закрепленные нормами русского языка термины "сбор", "пошлина", "платеж", "акциз".

Из приведенного определения налога следует, что регулирование налогообложения имеет односторонний характер и основано на государственно-властном принуждении. Налог не является результатом договоренности публичной власти и налогоплательщика. Налоговые правоотношения - это специфические обязательства внедоговорного характера. В этом особенность налогового права и его отличие, скажем, от права гражданского, где господствуют отношения добровольности и равенства сторон.

В соответствии с основными признаками налога он неразрывно связан с государством. Сущность налога заключается в обеспечении государства необходимыми средствами. "Содержание правительства"

(А. Смит) или "финансовое обеспечение деятельности государства" (Налоговый кодекс РФ, далее - НК РФ) - вот бесспорное предназначение налогов. "В налогах, - очень точно заметил К. Маркс, - воплощено экономически выраженное существование государства. Чиновники и попы, солдаты и балетные танцовщицы, школьные учителя и полицейские, цивильный лист и табель о рангах - все эти сказочные создания в зародыше покоятся в одном общем семени - в налогах".

Как ни странно, единое понимание российскими исследователями фискальной сущности налога не распространяется на толкование ими **функций налогов**. Каждый специалист наряду с признанием фискальной функции использует свой набор функций, расширяя сущностное предназначение налога до распределительного, контрольного, стимулирующего, запретительного, социального, экологического и т.д. В такой ситуации предпочтительной выглядит позиция, согласно которой налогам вменяется только одна функция - фискальная.

Если обратиться к аналогии с деньгами, то их эффективность как стимула чрезвычайно высока, однако никому не придет в голову придать деньгам стимулирующую функцию. Стимулирующая роль денег вторична: они как раз и могут стимулировать (поощрять, наказывать) потому, что способны быть средством платежа или сохранять стоимость. Стимулирующей функции у денег нет, поскольку стимулом, собственно говоря, является получение или неполучение денег (и тех благ, стоимость которых они олицетворяют), но к чему сами деньги никакого отношения не имеют.

Подобное рассуждение вполне применимо и к налогам.

Как обязательный платеж налог "по определению" не несет в себе ничего стимулирующего. Но лишь как платеж и только потому, что он принудительный платеж, благодаря своим размерам и условиям взимания он может служить в качестве стимула. Будет ли взят налог, в каком размере, когда, как и на что будет израсходован, - все это не имеет отношения к субстанции налога, хотя и представляет собой важный побудительный для плательщика фактор, т.е. стимул. Весь стимулирующе-регулирующий спектр действия налогов задается конкретными параметрами налоговой системы (нормами законодательства), которая, разумеется, не может быть отождествлена с налогом как финансовой категорией: освобождение от налога - стимул, но в самом налоге никакого стимула нет.

Особо следует указать на недопустимость сплошь и рядом встречающейся вульгаризации самого фискального смысла, трактуемого в качестве максимального одномоментного изъятия средств. Это принципиально неверно, ибо время существования государства не ограничивается никакими календарными, тем более налоговыми, сроками, а вместе с ним сохраняется и постоянная потребность в ресурсах. Следовательно, государство обязано при любой налоговой политике думать о том, что оно будет иметь завтра и всегда. Оно не может подрывать собственные корни, устанавливая непосильные платежи.

Именно грамотно выстроенное фискальное действие налога обеспечивает постоянное и возрастающее поступление средств. Утверждать, что фискальная суть налога "душит" производство, уничтожает объект обложения, т.е. саму себя, а затем "оправдывать" ее какими-то стимулирующими возможностями налогов абсурдно. Фискальная функция самодостаточна, она естественным образом находит свое собственное воспроизводство в развитии экономики и не нуждается в "регулирующих" подпорках. Налоговая политика может быть бездарной и угнетать производство, но в этом нет вины налогов, как нет вины у энергии атома в разрушительном ее применении людьми.

Изыскания отечественных исследователей в области налоговых функций, по всей вероятности, имеют целью придать некую объективность предлагаемым ими рецептам использования налогов, поэтому под такие рецепты и "открываются" новые функции. Но, как подчеркивает исследователь финансов Ф.А. Меньков, "понятие налога - что такое налог? - следует выводить из объективных данных, не смешивая с субъективными представлениями - чем должен быть налог, - которые имеются у отдельных лиц и общественных групп".

В налоговой сфере употребляется определенная специфическая терминология, особое значение в которой имеют так называемые **элементы** (основные характеристики) **налога**. К важнейшим из них относятся следующие:

Субъект налога - это лицо (юридическое или физическое), которое по закону обязано платить налог. Понятно, что налог в некоторых случаях может быть переложен формальным плательщиком (субъектом) налога на другое лицо, являющееся тем самым конечным плательщиком, или **носителем** налога. Если налог "непереложим", то субъект и носитель налога совпадают в одном лице.

Объектом налога признаются предметы или явления (автомобиль, доход, сделка), которые по закону подлежат обложению. Объект налога следует отличать от **источника** налога, хотя они часто сливаются. Например, налог на заработную плату из нее же и выплачивается (объект и источник совпадают). Объектом

налога с владельца транспортных средств будет автомобиль, но источником налога может быть любой вид дохода владельца автомобиля (заработная плата, пенсия, выигрыш и т.д.).

Облагаемой единицей называется определенная количественная мера объекта обложения: стоимость, площадь или иной признак (рубль, сотая часть гектара). С облагаемой единицей соотносится так называемая единица обложения - **налоговая ставка**, выражаемая в абсолютных суммах (например, 10 руб. с лошадиной силы мощности мотора) или в процентах (13% с каждого рубля дохода).

Количественная характеристика объекта обложения в облагаемых единицах образует **налоговую базу**. Если объект обложения - автомобиль, то налоговую базу составит его мощность. Именно к налоговой базе, а не к объекту налогообложения применяется налоговая ставка. Если, скажем, объектом обложения является прибыль, то базу обложения составит не вся прибыль, а лишь ее часть за вычетом установленных исключений и льгот, например расходов на природоохранные мероприятия, благотворительных расходов, т.е. то, что часто называется налогооблагаемой прибылью.

К другим элементам налога можно отнести порядок исчисления и уплаты налога, сроки уплаты, льготы, ответственность за неуплату, порядок принудительного взыскания и др.

Классификация налогов, их группировка в зависимости от целей анализа может вестись по разнообразным признакам: способ уплаты - денежные и натуральные; время действия - обыкновенные и чрезвычайные; уровень компетенции - государственные и местные. Широкое применение находит деление налогов на прямые и косвенные.

Прямыми налогами облагаются непосредственно физические и юридические лица, а также их доходы, **косвенными** - ресурсы, виды деятельности, товары и услуги. Иными словами, прямой налог увязывается непосредственно с характеристиками плательщика, а косвенный - с деятельностью, которой он занимается.

В качестве типичных примеров прямых налогов можно назвать подоходный налог с физических лиц и налог на прибыль с предприятий. К числу косвенных налогов относятся, в частности, налог на добавленную стоимость, акцизы, регистрационные, лицензионные и иные сборы, налог на рекламу и т.п.

Большое значение имеет разделение налогов в зависимости от доли налога в налоговой базе. Если эта доля растет с ростом базы, налог считается **прогрессивным**, если падает - **регрессивным**. Пограничный случай - **пропорциональный** налог.

Пример 1.1. Предположим, есть налог на доходы физических лиц с "плоской" ставкой 20% и необлагаемым минимумом в 500 руб. в месяц. Сравним четыре величины месячного дохода и сведем результат в таблицу.

Прогрессивный налог с "плоской" ставкой

(руб.)

Доход в месяц	Налоговая база	Сумма налога	Доля налога в доходе
1 000	500	100	100 : 1000 = 0,10
2 000	1 500	300	300 : 2000 = 0,15
5 000	4 500	900	900 : 5000 = 0,18
10 000	9 500	1 900	1900 : 10 000 = 0,19

Как видим, даже при одной ставке налога доля изъятия растет с доходом, следовательно, налог прогрессивный.

Этот пример дает возможность уяснить себе два таких понятия, как **предельная** и **эффективная** ставки налога. Под предельной ставкой следует понимать его максимальную ставку (в нашем примере налога с одной ставкой - 20%).

Об эффективной ставке можно говорить применительно к конкретной величине дохода, например, эффективная ставка обложения дохода в 1000 руб. равна 0,1, или 10%. Понятно, что при другом подоходном налоге (другая ставка и другой минимум) эффективная ставка с дохода в 1000 руб. будет иной.

Для рассмотренного примера налогов связь между предельной и эффективной ставками очень

проста:

$$t_{эф} = \frac{(X - M)}{X} t ,$$

где $t_{эф}$ - эффективная ставка; t - предельная ставка; X - доход; M - необлагаемый минимум.

Очевидно, что предельная ставка служит пределом для эффективной ставки при росте дохода:

$$\lim_{x \to \infty} t_{эф} = \lim_{x \to \infty} \frac{(X - M)}{X} t = \lim_{x \to \infty} \frac{Xt}{X} - \lim_{x \to \infty} \frac{Mt}{X} = t .$$

В международной классификации часто используется деление налогов на три основные группы:

1) налоги **на доход** (подоходные) - налог на прибыль (доход) предприятий, подоходный налог с физических лиц;

2) налоги **на имущество** (поимущественные) - земельный налог, налог на имущество предприятий, налог с владельцев транспортных средств;

3) налоги **на потребление** (косвенные) - налог с оборота, налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенные пошлины.

Принципы налогообложения

Фундаментом теории налогов по праву считаются знаменитые **четыре правила А. Смита**, которые заслуживают подробного рассмотрения.

1. **Правило равномерности** гласит, что граждане каждого государства должны принимать материальное участие в поддержании правительства соразмерно доходам, которые они получают под его покровительством. Это правило называют также принципом справедливости, поскольку оно утверждает всеобщность обложения и равномерность его распределения между гражданами. Понятия "соразмерность" и "равномерность" до сих пор остаются дискуссионными, они будут изучены далее.

2. **Правило определенности** (известности) требует, чтобы налог, который гражданин обязан платить, был точно определен: время, способ и сумма платежа должны быть известны налогоплательщику. В комментарий к этому правилу приведем слова Ф. Нитти, считавшего неопределенность худшим из всех зол, какие только можно себе вообразить для податного законодательства.

3. **Правило удобства** говорит о том, что каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые предоставляют наибольшие удобства для плательщиков. Практически речь идет о необходимости устранения формальностей и упрощения акта уплаты налога.

4. **Правило экономности** устанавливает, что всякий налог должен взиматься таким образом, чтобы у народа извлекалось как можно меньше сверх того, что поступает в государственную казну. Это правило рационализации налоговой системы и сокращения издержек взимания. История знает примеры, когда в казну поступало лишь 20% собираемых средств. Покажем на примере действие этого правила.

Пример 1.2. Есть два участка (А и Б) земли равной площади, но разного качества (участок А лучше, чем участок Б).

Пусть участок Б дает 1000 кг, а участок А - 2000 кг при сложившейся рыночной цене 10 руб/кг, соответственно, у производителя Б выручка - 10 000 руб., у производителя А - 20 000 руб.

Предположим, вводится налог - 1000 руб. за участок. Тогда производитель Б, чтобы возместить налог, вынужден увеличить цену до 11 руб/кг. Его выручка в новых ценах составит 11 000 руб., из которых 1000 руб. и есть налог.

Что у А? А произвел, как обычно, 2000 кг. (за счет природы) и теперь по новой цене получит 22 000 руб. выручки (2000 x 11) при том же налоге в 1000 руб. Выручка производителя А увеличилась на 2000 руб.!

Вывод: налоговая политика правительства привела к тому, что производитель А получил "лишнюю" 1000 руб. В казну-то поступило 2000 руб., а у народа взяли 3000 руб.!

Налоговая теория не ограничена этими классическими правилами. С течением времени сложился

целый комплекс требований, предъявляемых к налогам со стороны производства, политики, этики и т.д. Рассмотрим наиболее важные из них, обобщенные и классифицированные А. Вагнером в четыре группы: финансовые, народно-хозяйственные (экономические), этические и методические.

Финансовые принципы обложения включают в себя следующие:

1. Принцип продуктивности, на основе которого решаются следующие вопросы:

- выбор налога: всякий налог, издержки взимания которого велики по сравнению с его поступлениями, не должен вводиться. Не должно быть также налога, вызывающего массу злоупотреблений, бороться с которыми у финансовых органов нет ни сил, ни средств;

- единство или множественность налогов: один налог ведет к высокой ставке обложения и, следовательно, к сильнейшим уклонениям; множество налогов позволяют более равномерно распределять тяжесть обложения, но излишнее их количество вызывает большие издержки взимания - нужен оптимум;

- высота налоговой ставки не должна достигать уровня, который сам по себе становится премией за обман и ведет к массовому уклонению: пример - налог (и цены) на водку может привести к росту самогоноварения и снижению поступлений налога;

- освобождение от налога должно происходить во всех тех случаях, когда привлечение к обложению не дает дохода и в то же время усложняет налоговую систему и повышает издержки взимания.

2. Принцип эластичности, который предполагает, что в состав налоговой системы должны включаться налоги, которые в момент "финансовой нужды" за счет простого повышения тарифа и без экономических потрясений способны увеличить доходы государства.

Народно-хозяйственные принципы обложения формируют условия, при которых налоги причиняют минимальные стеснения для народного хозяйства, и рекомендуют следующее:

1. Взимать налоги с дохода, а не с производительного капитала. Принцип этот нужно понимать не в том смысле, что объектом обложения не может быть производственное имущество, а в том, что размер налога не должен достигать величины, приводящей к сокращению производства. Тонкость этой ситуации хорошо подметил Д. Рикардо: "Если из дохода в 1000 ф. ст. мне приходится уплачивать 100 ф. ст., то это действительно будет налог на доход, если я удовлетворяюсь расходованием остальных 900 ф. ст., но если я расходую по-прежнему 1000 ф. ст., то это будет налог на капитал".

2. Учитывать вероятные последствия переложения налога с тем, чтобы более-менее точно знать, кто же реально является его плательщиком. Теория переложения - одна из самых важных ветвей финансовой науки.

Переложение совершается в процессе обмена. Обмен - экономическая борьба, в которой плательщик налога старается перебросить налог на другое лицо, вступающее с ним в сделку. Во время обмена экономически наиболее сильный переложит налог на более слабого. Сравнительная сила и слабость определяются, как мы увидим далее, соотношением эластичности спроса и предложения. Результатом игры сил спроса и предложения становится распределение налогового бремени (о нем - ниже).

Этические принципы обложения достаточно условны, поскольку решают проблемы налоговой справедливости. К ним традиционно относятся следующие:

1. Принцип всеобщности обложения, согласно которому осуждаются всякого рода налоговые привилегии. В соответствии с ним:

- необлагаемый минимум для некоторых налогов рассматривается как исправление непропорциональности обложения, например налогами на потребление. (Кроме того, необлагаемый минимум вытекает отчасти из принципа продуктивности налога.) Идея необлагаемого минимума утвердилась в XIX в. "Налоговая платежеспособность, - указывает Ф.А. Меньков, обобщая взгляды Д. Рикардо и С. Сисмонди на налоги, - пропорциональна чистому доходу, а не валовому, т.е. из валового дохода следует вычесть издержки производства, которые для рабочего составляют часть его заработной платы, идущую на сохранение жизни, силы и здоровья рабочего";

- не подлежат освобождению от налогов государственные предприятия, дабы они не были искусственно поставлены в привилегированное положение и можно было иметь в налогах объективный показатель эффективности их работы.

2. Принцип уравнительности обложения, в соответствии с которым решается:

- должен ли быть уровень обложения одинаков при разной платежеспособности плательщика или он должен повышаться с ее ростом (пропорциональный или прогрессивный налог). Упрочение принципа прогрессивности налогов опиралось на теорию предельной полезности и равенства жертвы. "Всякий измеряет величину жертвы, требуемой от него обложением, по значению тех частей своего имущества, которых он лишается благодаря уплате налога. Чем меньше доход, тем сильнее будет давать себя

чувствовать тягость одной и той же налоговой нормы" (К. Эеберг).

Важные аргументы в пользу прогрессивных налогов дали исследования в области статистики семейных бюджетов, показавшие снижение доли расходов на первостепенные жизненные нужды (питание, жилье и т.д.) с ростом доходов. В прогрессии видели также средство исправления несправедливости косвенных налогов;

- должен ли уровень обложения быть одинаковым для разных источников дохода;

- допустимо ли двойное обложение. Двойное налогообложение осуществляется в тех случаях, когда один и тот же объект облагается в различных государствах, органами разных уровней власти одного государства и в акционерных обществах, где сначала облагается прибыль, а затем - дивиденды. Налоговые системы развитых стран построены с учетом возможности двойного обложения.

В соответствии с **методическими (техническими) принципами** обложения устанавливается определенная налоговая техника, касающаяся как налогоплательщика, так и налоговых органов.

1. Правило определенности и известности налога говорит о том, что:

- налоговые законы должны излагаться в ясной и понятной для всех форме, в них не может быть туманных и двусмысленных формулировок;

- налогоплательщик должен иметь возможность легко ознакомиться с законом о налогах и инструкциями по их взиманию;

- налогоплательщик должен иметь реальную возможность апелляции.

2. Правило удобства налога заключается, по словам А. Смита, в том, что "каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие предоставляют для плательщика наибольшее удобство".

3. Правила обложения налогами охватывают:

- регистрацию объектов и субъектов обложения. Регистрация проводится финансовым органом, декларацией самих налогоплательщиков или третьих лиц;

- определение платежеспособности налогоплательщика с применением четырех приемов: оценки уполномоченным органом (его агентами); оценки по внешним признакам, указанным в законе (площадь земельного участка); декларации налогоплательщика, предусматривающей последующий контроль; декларации третьих лиц, предусматривающей наказание за ложные показания.

4. Правила взимания налогов определяют:

- формы взимания: уплата налога самим налогоплательщиком; уплата налога третьими лицами; при регистрации сделок и юридических актов; путем фискальных монополий;

- время и сроки уплаты;

- привилегии фиска при взимании налогов;

- льготы для налогоплательщика.

Существенный вклад в разработку принципов налогообложения внесли современные экономисты. Так, нобелевский лауреат Дж. Стиглиц предложил включить в число принципов еще два:

- **принцип экономической эффективности,** заключающийся в требовании минимального воздействия налогов на поведение экономических агентов, минимального влияния на распределение ресурсов;

- **принцип политической ответственности,** под которой подразумевается открытость налоговой системы, ее контролируемость, способность налогоплательщиков понимать действие налогов и влиять на налоговую систему.

Рассмотренные принципы налогообложения позволяют в определенной мере судить о качестве налоговых систем и видеть направления их совершенствования. Однако многие из них имеют слишком общую формулировку и не дают рецептов реализации. Сколько должно быть налогов? Каковы должны быть их ставки? Как рассчитать распределение налогового бремени? - эти и другие вопросы не имеют однозначных ответов.

В этом отношении наиболее сложными и важными остаются вопросы справедливости налогообложения: какие идеи, например, могут быть положены в основу взимания налогов?

На этот счет сохраняют сегодня свое значение две теории: **теория получаемых выгод и теория платежеспособности**. Первая из них "желает установить обложение подданных пропорционально тем выгодам и пользам, которые отдельные лица получают от государства" (К. Эеберг). Примером такого подхода может служить акциз на бензин, формирующий фонд строительства и ремонта дорог. Предполагается, что человек, который больше ездит по дорогам, платит и больший налог.

Вторая теория основана на объективной способности, экономической возможности платить налоги. Область применения такого подхода значительно шире, поскольку считается, что достаточно

удовлетворительными показателями платежеспособности являются доходы (подоходный налог с физических лиц, налог на прибыль), объем покупок (налог на добавленную стоимость, акцизы), имущество (налоги на имущество).

1.3. Методология анализа налогов

Налог в модели спроса и предложения

Научите попугая говорить слова "спрос и предложение" - и перед вами экономист. В этой шутке доля правды: на таких простых инструментах, как спрос и предложение, базируется рыночный механизм, они позволяют понять основы функционирования всей экономической системы, включая налогообложение.

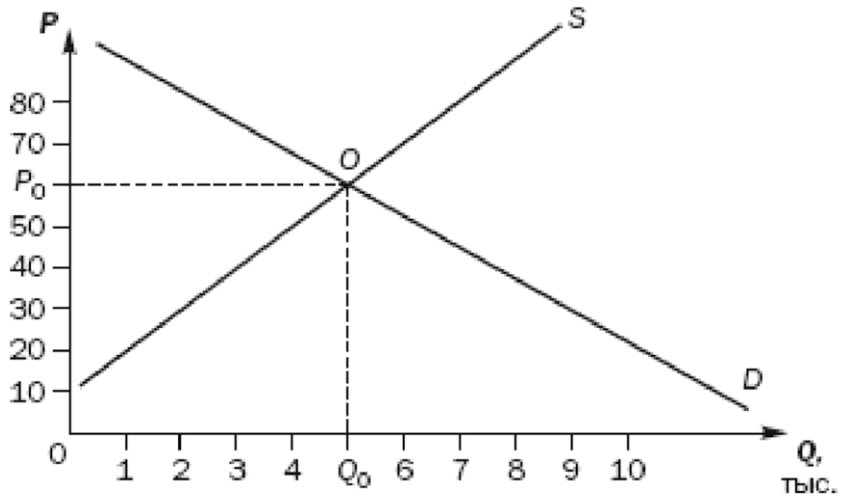
Из курса экономики известно, что рыночный механизм - это механизм, позволяющий покупателям и продавцам совместно определять цены и количество товаров. На конкурентном рынке покупатель и продавец вступают в сделку, руководствуясь свободой выбора и личным интересом. Если человек купил в магазине телевизор за 10 тыс. руб., то это значит, что для него телевизор представляет большую ценность, чем 10 тыс. руб., а для магазина - меньшую. Рынок телевизоров установил цену и передал телевизор тому, для кого он представляет наибольшую ценность.

Именно цены позволяют координировать решения, принимаемые производителями и потребителями на рынке. Более высокие цены уменьшают количество покупок и стимулируют производителей. Низкие цены, напротив, стимулируют потребление и сокращают производство. Цена - главный инструмент рыночного механизма.

В данном случае речь идет об идеальном рынке, где царствует абсолютная свобода контрагентов, где нет никаких ограничений, нет налогов, нет государства. В этом смысле рыночный механизм действует с максимальной эффективностью, т.е. приносит максимальную полезность покупателю и продавцу, ибо в противном случае они бы не вступили в сделку. Понятно, что любое внешнее вмешательство (в том числе налоговое) изменит поведение сторон, изменит равновесие и, скорее всего (об этом пока можно только догадываться), приведет к потере эффективности.

Рассмотрим теперь на условном примере воздействие налогов на спрос и предложение. Предположим, что на рынке мороженого в некотором городе спрос и предложение определяются кривыми, изображенными на рис. 1.1.

Спрос и предложение на мороженое



P - цена за порцию мороженого; Q - количество (тыс.) порций (объем продаж-покупок); D - кривая спроса; S - кривая предложения; O - точка равновесия; P_0 - цена равновесия; Q_0 - равновесное количество.

Рис. 1.1

Таким образом, как показывает рисунок, цена равновесия равна 60 руб., а равновесный объем продаж-покупок - 5 тыс. порций.

Допустим, городская администрация принимает решение о введении налога на продажу (покупку) порции мороженого в размере 15 руб. Как это отразится на рынке мороженого? Кто должен стать плательщиком налога или как распределится налоговое бремя между покупателем и продавцом? Поиск ответов на эти и другие вопросы станет предметом последующего анализа.

Первый случай: **уплата налога возлагается на покупателя**. Тогда этот налог можно рассматривать как надбавку к цене покупки. Как отразится налог на поведении покупателей и продавцов, на кривых спроса и предложения?

Поскольку налог платит покупатель, мотивы поведения продавца никак не меняются, и кривая предложения остается в исходном виде. Весь эффект введения налога связан с изменением спроса, а именно произойдет сдвиг кривой спроса вниз на величину налога $T = P_1 - P_2 = \Delta P$ (рис. 1.2).

Налог на покупателя

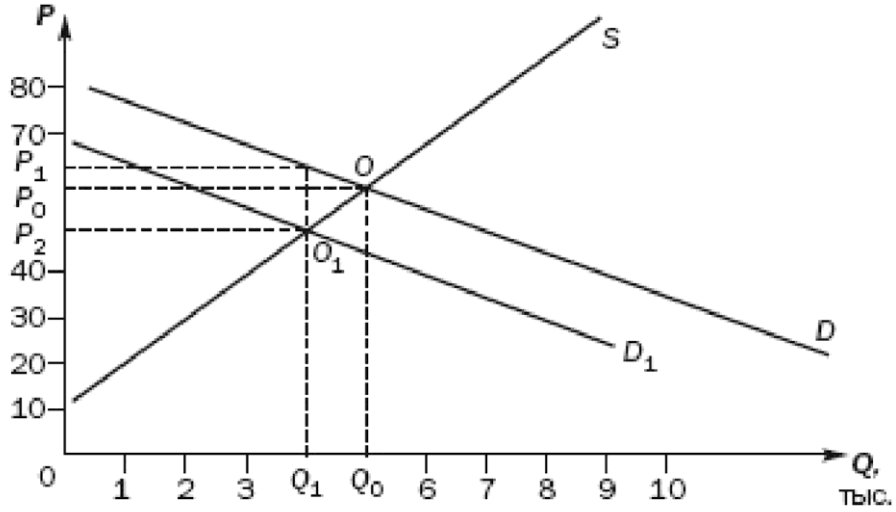


Рис. 1.2

Сдвиг кривой спроса D к D_1 меняет точку равновесия: равновесный объем снижается до Q_1 (4 тыс. порций), а равновесная цена - до P_2 = 50 руб. (точка O_1). Продавцы получают теперь за каждую порцию на 10 руб. меньше, чем они получали в отсутствие налога, а покупатели платят на 5 руб. больше (P_1 = 65, P_2 = 50).

Итак, введение налога сокращает рынок на 1 тыс. порций, а бремя налога падает как на покупателя, так и на продавца: покупатель платит больше, продавец получает меньше. В какой пропорции распределяется налоговое бремя - этот вопрос пока остается открытым.

Второй случай: **налог уплачивает продавец**. Здесь также имеет место надбавка к цене предполагаемого товара в 15 руб., а кривая предложения сдвинется вверх на величину налога, как показано на рис. 1.3.

Налог на продавца

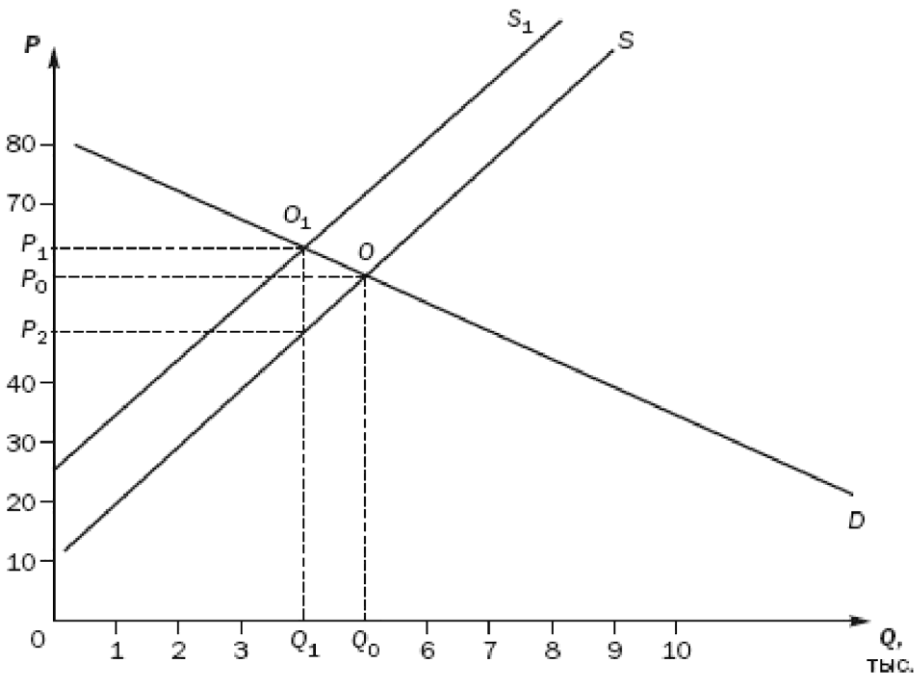


Рис. 1.3

В результате налогообложения продавца равновесная цена увеличивается до 65 руб. При этом рынок сокращается на 1000 порций, потребитель платит за порцию мороженого на 5 руб. больше (65 руб.), а продавец получает на 10 руб. меньше (50 руб.).

Сравнение рис. 1.2 и 1.3, а также результатов налогообложения продавцов и покупателей приводит к удивительному и важному выводу об эквивалентности налогов для производителя и потребителя. В обоих случаях налог "вклинивается" между ценой, которую платит покупатель, и ценой, которую получает продавец.

Сумма налоговых поступлений равна произведению количества проданных товаров (Q_1) и величины налога на единицу товара $(P_1 - P_2)$, т.е. $Q_1(P_1 - P_2)$, или в нашем примере: 15 руб. x 4 тыс. = 60 тыс. руб. для обоих вариантов налогообложения.

Заметим также, что и распределение налога в 15 руб. на порцию мороженого также одинаково в обоих случаях: 5 руб. платит покупатель, 10 руб. - продавец. А для того, чтобы уяснить себе общий принцип распределения налога между покупателем и продавцом, вспомним еще один общеэкономический показатель - показатель эластичности. Именно от соотношения эластичности спроса и предложения зависит распределение налогового бремени между производителем и потребителем.

Ценовая эластичность (E) спроса и предложения характеризует их относительное изменение при относительном изменении цены и определяется формулой:

```
    Относительное изменение спроса (предложения)
E = ---------------------------------------------,
              Относительное изменение цены
```

или в используемых обозначениях: $E = \frac{\Delta Q / Q}{\Delta P / P}$.

При этом в разных точках кривой спроса (и предложения) эластичность может быть неодинаковой и меняется от нуля до бесконечности. Но существует общая закономерность: чем круче наклон кривой в какой-то точке, чем менее она полога, тем меньше в этой точке эластичность.

Рассчитаем теперь для нашего примера с мороженым эластичность спроса и предложения вблизи

точки равновесия О.

Для кривой спроса: $\Delta Ц = P_1 - P_0 = 5\ руб.$; $Ц = P_0 = 60\ руб.$; $\frac{\Delta Ц}{Ц} \approx 0,083$; $\Delta Q = Q_0 - Q_1 = 1\ тыс.$; Q = 5 тыс.; $\frac{\Delta Q}{Q} = 0,2$; итого: $E_{спроса} \approx 2,4$.

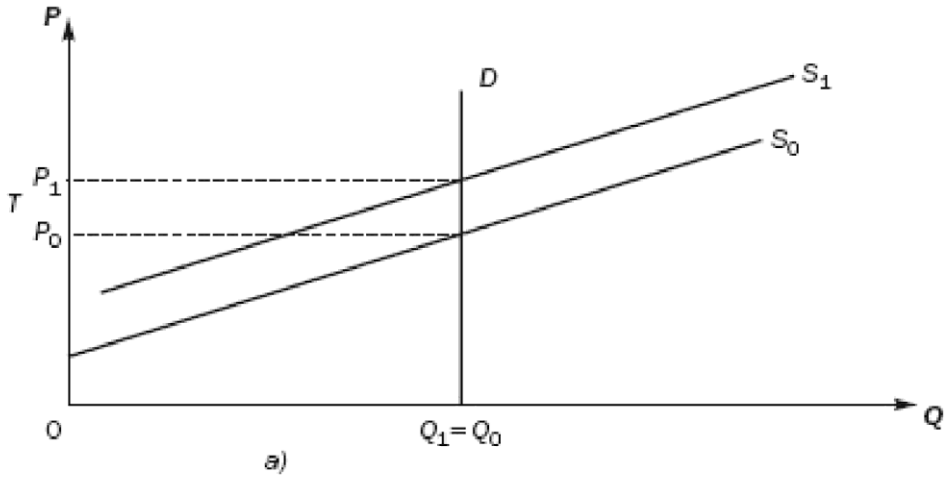
Для кривой предложения: $\Delta Ц = P_0 - P_2 = 10\ руб.$; $Ц = P_0 = 60\ руб.$; $\frac{\Delta Ц}{Ц} \approx 0,167$; $\Delta Q = 1\ тыс.$; Q = 5 тыс.; $\frac{\Delta Q}{Q} = 0,2$.

Итого $E_{предложения} = \frac{0,2}{0,167} \approx 1,2$.

Итак, эластичность кривой предложения в точке О в 2 раза меньше, чем эластичность кривой спроса, поэтому и бремя налога, которое несет продавец, вдвое выше налогового бремени покупателя. В общем случае именно от соотношения эластичностей спроса и предложения зависит распределение налога между покупателем и продавцом.

В предельных случаях, когда эластичность спроса (предложения) равна нулю (кривая строго вертикальна), весь налог падает на покупателя (продавца). Важно, что при этом получаются существенно разные результаты налогообложения с точки зрения рынка и бюджета. Рассмотрим ситуации с совершенно эластичным и совершенно неэластичным спросом (рис. 1.4, (а) и (б)).

а) абсолютно неэластичный спрос;
б) абсолютно эластичный спрос



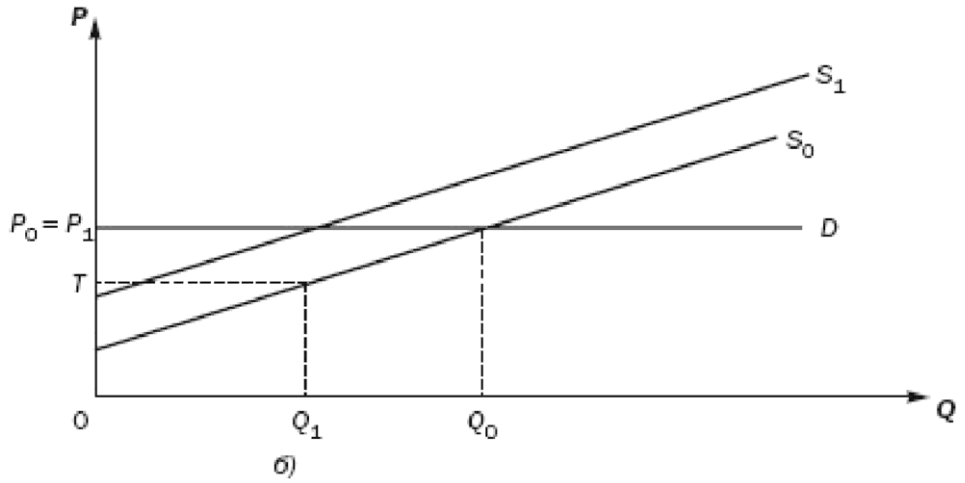


Рис. 1.4

Допустим, спрос абсолютно неэластичен, т.е. объем покупок не зависит от цены. Конечно, такое не встречается на практике, но кривые спроса, например на хлеб и электроэнергию, на некоторых участках почти вертикальны; если равновесие достигается на таком участке, то сделанное допущение о неспособности потребителей варьировать объем покупок не слишком расходится с реальностью.

На рис. 1.4 (а) возложенный на продавца налог в размере T на единицу товара будет означать соответствующее увеличение издержек и перемещение кривой предложения вверх на величину налога T. Поскольку спрос неэластичен, покупатель вынужден принять новую цену $P_1 = P_0 + T$, а вместе с ней полностью налоговое бремя в размере TQ_0.

В том случае, когда спрос абсолютно эластичен (см. рис. 1.4 (б)), хотя кривая предложения по-прежнему сдвигается вверх, потребители не готовы платить какую бы то ни было цену, превышающую P_0, их реакция в этом случае выражается в уменьшении количества приобретаемого товара с Q_0 до Q_1. Не имея возможности включить налог в цену, продавцы вынуждены платить его в размере TQ_1 за счет уменьшения собственных доходов. Если до введения налога их выручка достигала P_0Q_0, то теперь размер выручки уменьшается до P_0Q_1, причем на долю продавцов достается только разность $(P_0Q_1 - TQ_1)$. Таким образом, именно продавцы оказываются в сфере действия налога.

В то же время покупатели также терпят некоторые неудобства. Хотя налоговое бремя в данном случае не затрагивает их денежных доходов, им приходится, очевидно, искать замену данному товару, поскольку его потребление сокращается. Нетрудно видеть и существенно разные последствия для бюджета: в первом случае (рис. 1.4 (а)) доходы бюджета (сумма налога) будут равны произведению TQ_0, а во втором - TQ_1.

Аналогичные рассуждения можно провести и для абсолютно эластичного (неэластичного) предложения.

Итак, для уяснения себе места налога в модели спроса и предложения важно понимание того обстоятельства, что на конкурентном рынке **налог падает (распределяется) не по желанию законодателя (и буквы закона), но в соответствии с экономической силой покупателя и продавца**, т.е. в зависимости от соотношения эластичности спроса и предложения.

Избыточное налоговое бремя

Понятие избыточного налогового бремени - одно из важнейших в теории налогов. С ним связывают оценку эффективности налогообложения, так как оно определяет **превышение совокупных потерь**

общества от налогов над налоговыми поступлениями правительства. Избыточное налоговое бремя показывает, насколько экономика теряет больше, чем приобретает бюджет даже при нулевых административных издержках. При этом здесь бремя трактуется с позиций **экономической теории благосостояния** как наиболее простой и наглядной формы изложения. Экономическая теория благосостояния оперирует такими инструментами, как потребительский излишек и излишек производителя. Напомним кратко, о чем идет речь.

Благодаря действию закона убывающей предельной полезности мы платим одну и ту же небольшую цену за каждый стакан воды, который покупаем. Между тем первый стакан, утоляющий жажду, бесценен, тогда как "последние стаканы" воды мы спокойно тратим на мытье автомобиля. В этом смысле первые единицы блага более ценны, чем последние, хотя платим за первые по цене последних. Таким образом, мы получаем дополнительную выгоду в виде излишка полезности (потребительского излишка) с каждой из первых единиц блага.

Рисунок 1.5 на примере рынка яблок иллюстрирует концепцию **потребительского излишка**. Пусть некто покупает яблоки по цене P_0 = 50 руб/кг в количестве 6 кг, как это отражено на графике его индивидуальной функции спроса. В соответствии с этой функцией он был готов заплатить за первый килограмм 100 руб., а заплатил только 50 руб. Можно сказать, что данный любитель яблок получил от первого килограмма излишек в 50 руб.

Потребительский излишек

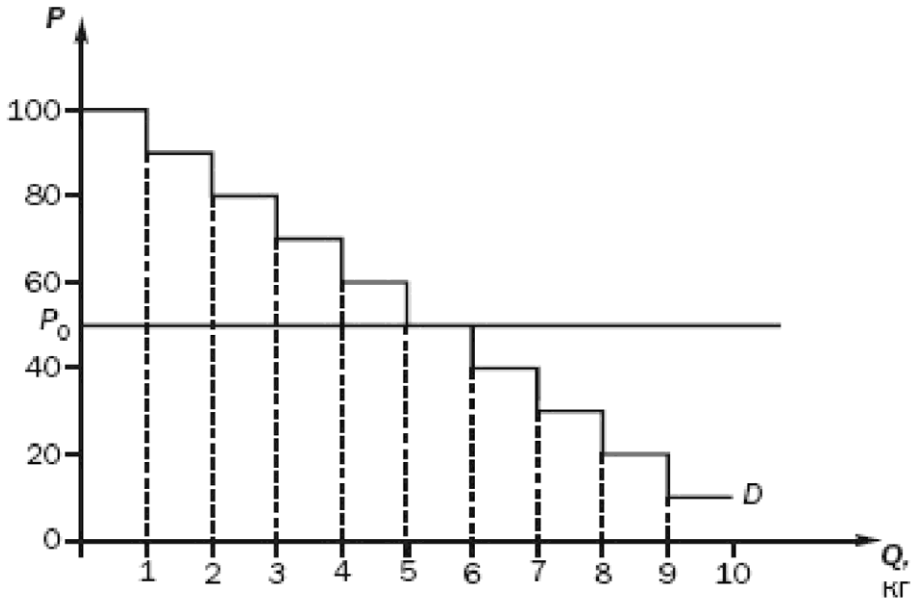


Рис. 1.5

Ясно, что второй купленный килограмм принесет ему 40 руб. излишка и т.д. В итоге, заплатив за 6 кг яблок 300 руб. (50 x 6), некто приобрел ценность дополнительно на 160 руб. (50 + 40 + 30 + 20 + 10). 160 руб. - его потребительский излишек, а общее благосостояние оценивается в 460 руб. (300 + 160).

Подобный анализ можно провести по отношению к любой кривой спроса: **величина потребительского излишка в общем случае равна площади фигуры, образуемой кривой спроса, линией цены и вертикальной осью координат**.

Излишек производителя связан с кривой предложения и образуется у производителей, чьи издержки ниже рыночной цены. Допустим (рис. 1.6), на рынке яблок представлены несколько производителей, предлагающих в соответствии со своими издержками продукт по разным ценам при рыночной цене P_0 = 50 руб/кг. Тогда те, кто имеет более низкие издержки (в нашем случае - 1 - 3-й производители), получат дополнительный доход, который можно считать излишком.

Излишек производителя

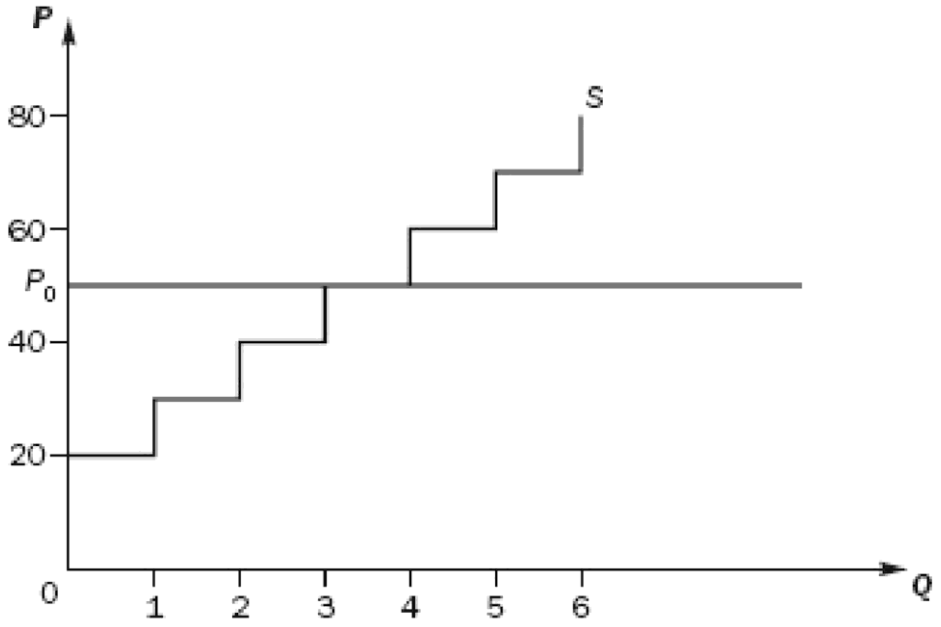


Рис. 1.6

Геометрически **излишек производителя определяется площадью фигуры, расположенной между кривой предложения, линией цены и вертикальной осью координат**.

Примеры со ступенчатыми кривыми спроса и предложения, представленные на рис. 1.5 и 1.6, распространяются в случае множества покупателей и продавцов (характеризующих конкурентный рынок) и на общий вид "гладких" кривых. Рассматривая совокупный излишек потребителей и производителей, можно видеть, что он достигает своего максимума в точке рыночного равновесия (рис. 1.7), и нетрудно показать, что любое смещение цены или количества от равновесного уровня ведет к сокращению совокупного излишка.

Совокупный излишек при рыночном равновесии

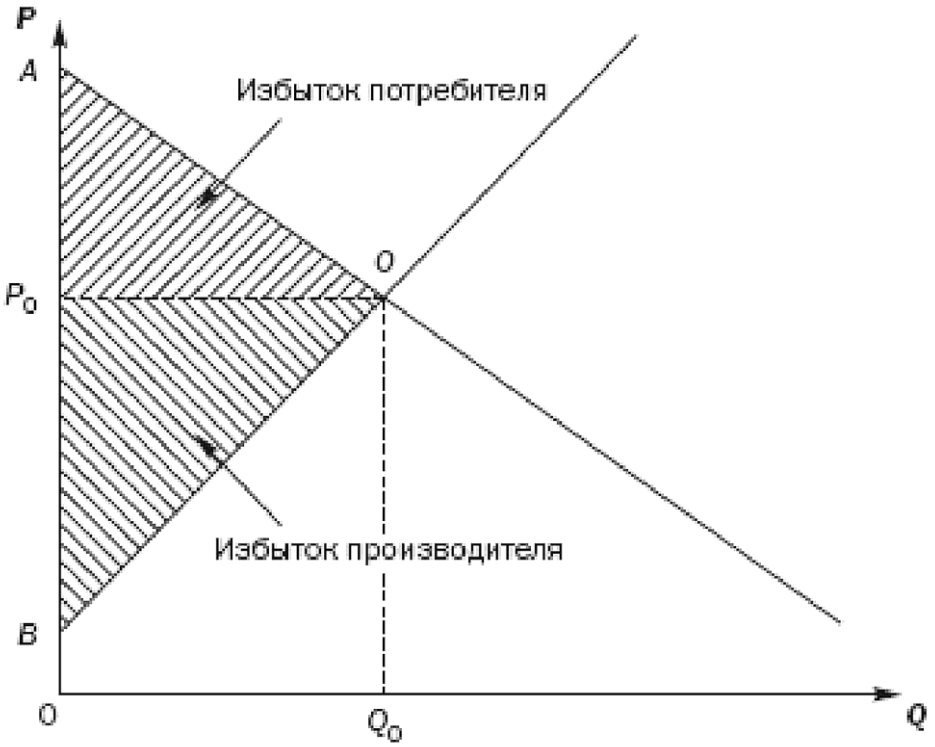
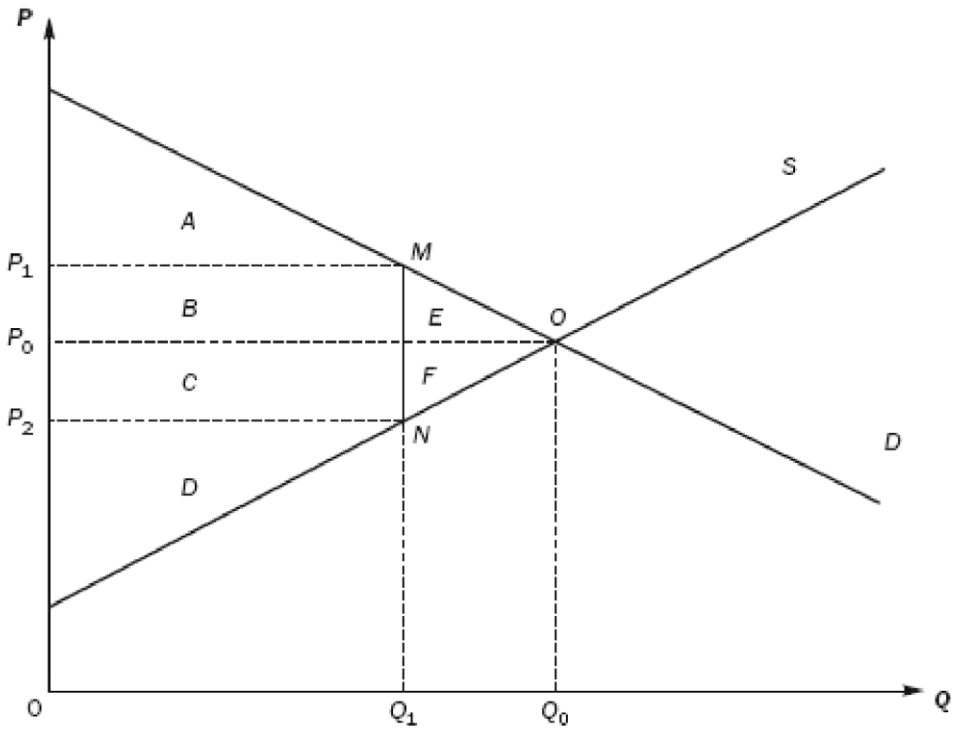


Рис. 1.7

А теперь используем инструментарий экономики благосостояния в анализе последствий действия налогов.

Как мы видели в предыдущем пункте учебника, налог "вклинивается" между ценой, которую платит покупатель, и ценой, которую получает продавец, проще говоря между кривыми спроса и предложения. Ближайшая задача - оценить влияние налога на совокупный излишек и уяснить себе понятие избыточного налогового бремени. Для этого обратимся к рис. 1.8.

Последствия введения налога



O - точка равновесия без налога; Q_0 - объем продаж в отсутствие налога; P_0 - цена товара без налога; MN = T - величина налога на единицу товара; $MN = P_1$ - P_2; P_1 - цена, которую платит покупатель; P_2 - цена, которую получает продавец; Q_1 - объем продаж после введения налога; $Q_1 \times MN$ - сумма налоговых поступлений = площадь прямоугольника P_1MNP_2 = сумма площадей прямоугольников B и C: произведение ставки налога на единицу товара (MN) и количества проданных товаров (Q_1).

Рис. 1.8

На этом рисунке не показан ни сдвиг кривой спроса, ни сдвиг кривой предложения, хотя одна из них должна сместиться под действием налога, как это отражено на рис. 1.2 и 1.3.

Результат действия налога на общее благосостояние покупателей и продавцов можно определить, сравнивая их совокупный излишек до и после введения налога. Поскольку излишек определяется площадью фигур, для простоты счета обозначим все фигуры буквами от A до F. Представим результат в табл. 1.2.

Таблица 1.2. Изменение благосостояния при налогообложении

Показатель	До налога	С налогом	Изменение
Потребительский излишек	A + B + E	A	-(B + E)
Излишек производителя	C + D + F	D	-(C + F)
Налоговые доходы	-	B + C	+(B + C)
Результат	A + B + C + D + E + F	A + B + C + D	-(E + F)

И рисунок, и таблица показывают **сокращение общего благосостояния** на площадь E + F. Потери

продавцов и покупателей превышают налоговые поступления. Центральная идея состоит в парадоксальном на первый взгляд выводе: если даже правительство без всяких административных издержек соберет некую сумму налога, а потом, опять же без каких-либо затрат, в полном объеме вернет ее налогоплательщикам, общество понесет потерю благосостояния! Эта **безвозвратная потеря и составляет избыточное налоговое бремя**.

На рис. 1.8 **размер избыточного налогового бремени, или безвозвратных потерь благосостояния, равен площади треугольника MON, расположенного между кривыми спроса и предложения**. Так как налог поднимает цену для покупателя и снижает для продавца, предельные покупатели и продавцы покидают рынок, и объем продаж сокращается с Q_0 до Q_1, хотя, что касается их, как показывает рисунок, ценность товара для покупателя превышает издержки продавца.

Таким образом, введение налога ограничивает торговлю, а ограничение взаимовыгодной торговли вызывает сокращение общего излишка - потерю благосостояния. Эта потеря представляет собой некий вычет из общего благосостояния сверх того, что получает правительство.

Итак, **налоги оказывают влияние на поведение налогоплательщиков, искажают стимулы и приводят к безвозвратным потерям**. Вызывая безвозвратные потери, они снижают эффективность рыночного механизма, поскольку заставляют людей принимать во внимание (в большей или меньшей мере) налоги, а не истинные затраты и выгоды производства и потребления. Налогоплательщик, естественно, не может не считаться с введением налога, а та мера, в какой он меняет свое поведение под влиянием налога, определяет **искажающее действие налога**.

Понятно, что разные налоги могут в неодинаковой степени искажать стимулы. В связи с этим уместен вопрос: а существуют ли **неискажающие налоги**?

Налоговая теория положительно отвечает на этот вопрос. **Неискажающим, аккордным, или паушальным,** будет налог, которого невозможно избежать. Например, равный подушный налог со всех лиц определенного возраста. Поскольку такой налог нельзя не заплатить, он не влияет на поведение налогоплательщика: налогоплательщик остается в том же наиболее выгодном для себя доналоговом состоянии, следовательно, у него не возникают безвозвратные потери.

Почему же столь эффективные паушальные налоги так редко встречаются в налоговой практике? Дело в том, что эффективность не единственный критерий "хорошей" налоговой системы. Паушальный налог предполагает взимание одинаковой суммы и с богатых, и с бедных, что большинство людей сочли бы несправедливым. А ведь справедливость, как отмечалось, неотъемлемый элемент налоговой системы.

Теперь, когда рассмотрены искажающее действие налогов и избыточное налоговое бремя, можно обобщить понятие **экономической**, или **рыночной, эффективности налогообложения**: эффективной следует считать такую налоговую систему, которая не только минимизирует административные издержки (в смысле "дешевизны" А. Смита), но и обеспечивает небольшие безвозвратные потери (незначительное избыточное налоговое бремя), минимально искажая стимулы.

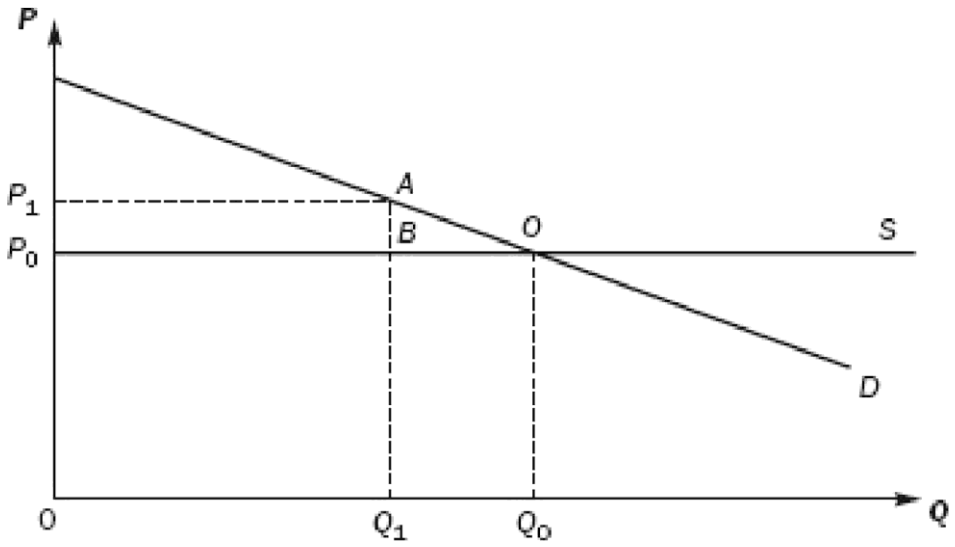
В заключение выведем **формулу, определяющую величину безвозвратных потерь, или избыточного налогового бремени**. Фактически речь идет об исчислении площади фигуры (в нашем случае - треугольника), которая располагается между кривыми спроса и предложения. Расчет формулы потерь приведем при двух упрощающих предположениях (которые используем и далее), а именно:

1) кривая предложения абсолютно эластична, т.е. горизонтальна;

2) при введении налога сохраняется та же самая кривая спроса.

В соответствии с этими предположениями рассчитаем площадь треугольника ABO на рис. 1.9.

Избыточное налоговое бремя



O - точка равновесия до налога; $AB = P_1 - P_0 = T$ - налог на единицу товара; $P_1 - P_0 = \Delta P = T$; $Q_1 - Q_0 = \Delta Q$.

Рис. 1.9

Площадь треугольника $ABO = S\Delta ABO = \frac{1}{2} AB \cdot BO = \frac{1}{2} T \cdot \Delta Q$.

ΔQ находим из формулы эластичности спроса:

эластичность $E = \frac{\Delta Q / Q}{\Delta P / P}$, отсюда $\Delta Q = \frac{\Delta P}{P} \cdot Q \cdot E = \frac{T}{P} \cdot QE$.

Подставляем значение ΔQ в формулу площади треугольника, т.е. $\frac{1}{2} T \cdot \Delta Q = \frac{1}{2} T \cdot \frac{T}{P} \cdot Q \cdot E = \frac{1}{2} T^2 \cdot \frac{1}{P} \cdot Q \cdot E$ или $\frac{1}{2} t^2 PQE$, где $t = \frac{T}{P}$ (что заменяет абсолютную величину налога в единице товара на относительную ставку налога в цене товара).

Важнейшим результатом исчисления формулы потерь $\left(\frac{1}{2} t^2 PQE\right)$ является то, что **размер потерь, или величина избыточного налогового бремени, находится в квадратной зависимости от ставки налога**.

1.4. Прикладные результаты анализа налогов

В этом разделе изложены некоторые общие соображения, выводы и рекомендации практического характера.

Правило обратной эластичности Рамсея

Концепция избыточного налогового бремени требует от реальной налоговой политики минимизации или оптимизации безвозвратных потерь. В частности, интересный результат получил английский математик Ф. Рамсей, решая следующую задачу: как должны строиться ставки налога на товары разной эластичности, чтобы избыточное налоговое бремя равномерно распределялось по всем товарам. В качестве критерия

равномерности Рамсей взял долю безвозвратных потерь в налоговых поступлениях: эта доля должна быть равной при обложении разных товаров.

Формула потерь $\frac{1}{2}t^2PQE$,

где t - ставка налога; P - цена товара за единицу; Q - количество купленного товара; E - эластичность спроса.

Объем налоговых поступлений, соответственно, равен tPQ. Правило Рамсея вытекает из соотношения потерь и поступлений любых двух товаров:

$\frac{\frac{1}{2}t_1^2P_1Q_1E_1}{t_1P_1Q_1} = \frac{\frac{1}{2}t_2^2P_2Q_2E_2}{t_2P_2Q_2}$, что после сокращения дает удивительно лаконичную формулу $t_1E_1 = t_2E_2$, или $\frac{t_1}{t_2} = \frac{E_2}{E_1}$, т.е., чтобы потери были равномерны, ставки на товары должны быть обратно пропорциональны величинам эластичности спроса на эти товары.

Проиллюстрировать это правило можно на условном примере двух товаров с абсолютно эластичным предложением, доналоговая цена которых равна и примерно равны суммы поступлений (рис. 1.10). В этом простейшем случае условие равномерности выполняется при равенстве площадей двух прямоугольных треугольников A_1B_1O и A_2B_2O. Очевидно, что "вклинивающийся" между кривыми налог должен быть больше там, где круче кривая спроса.

Правило Рамсея

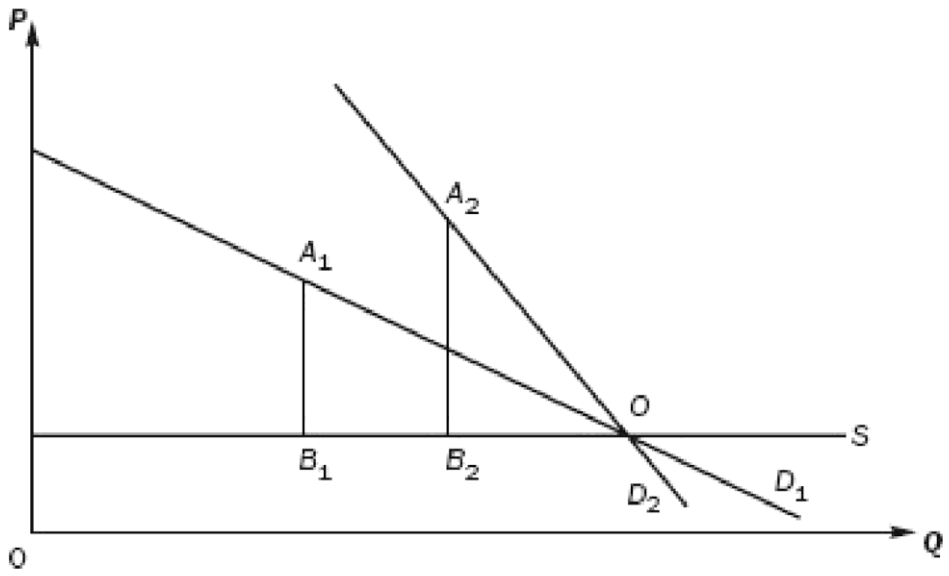


Рис. 1.10

Итак, **правило Рамсея** гласит: для того чтобы избыточное налоговое бремя более равномерно распределилось при обложении разных товаров, товар с меньшей эластичностью должен быть обложен более высоким налогом. Это "чеканное" правило для многих людей выглядит малооптимистично, если учесть, что именно спрос на товары первой необходимости имеет невысокую эластичность.

Налоги на труд. Правило Корлетта - Хейга

Труд - важнейший фактор производства, поэтому изучению влияния налогов на рынок труда уделяется большое внимание. Как и другие рынки, рынок труда управляется силами спроса и предложения, однако эмпирические данные показывают, что кривая предложения имеет довольно оригинальный вид. На рис. 1.11 изображены кривая предложения труда (сплошная линия) и сдвиг кривой предложения труда под влиянием налога на труд (пунктирная линия).

Сдвиг кривой предложения труда

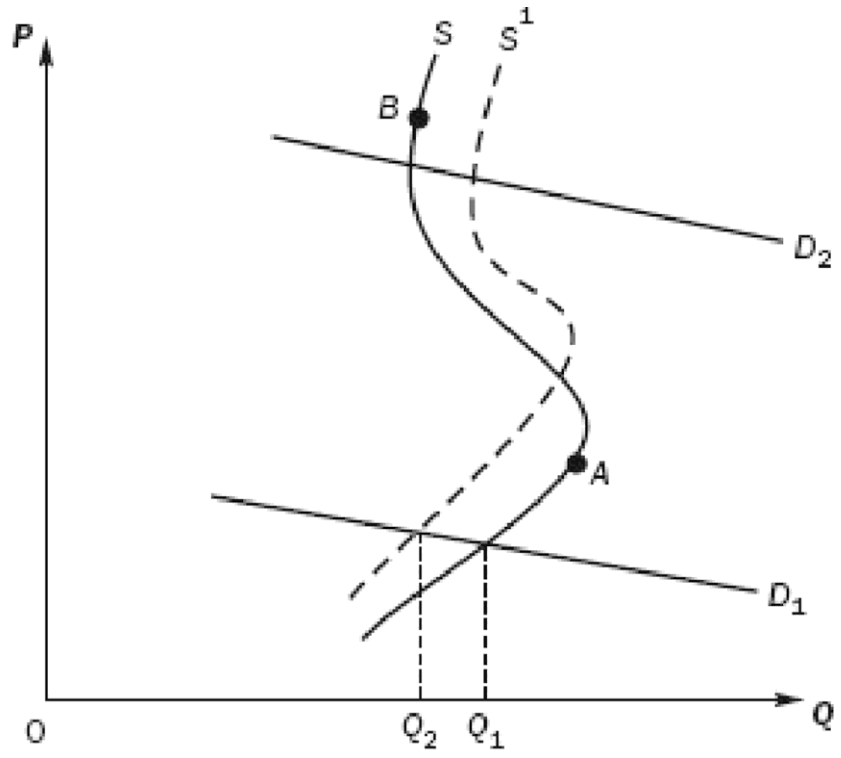


Рис. 1.11

Интерпретация данного вида кривой предложения состоит в следующем. На нижнем участке (до точки A) кривая ведет себя "нормально": с ростом оплаты труда (P) растет и его предложение (Q). От точки A до точки B наблюдается обратный эффект - с ростом оплаты предложение труда падает! Объяснение состоит в том, что увеличение дохода позволяет меньше работать: человек отказывается от сверхурочной работы, какой-то член семьи (жена) имеет возможность покинуть рынок труда. Наконец, на участке кривой предложение выше точки B, характер труда и высокая его оплата делают связь между предложением и оплатой несущественной.

Налог сдвигает кривую предложения S в положение S^1 (пунктирная линия), а ее пересечение с кривыми спроса D_1 и D_2 на разных сегментах рынка труда демонстрирует два реально наблюдаемых явления. Пересечение кривой спроса D_1, с кривыми предложения до и после налогообложения показывает, что на нижних участках оплаты труда введение налога приводит к сокращению предложения с Q_1 до Q_2. Этот результат действия налога называется **эффектом замещения**, ибо в этом случае человек начинает меньше работать, замещая труд досугом.

Напротив, кривая спроса D_2 демонстрирует **эффект дохода** при налогообложении: на этом сегменте рынка труда увеличение (или введение) налога ведет к росту предложения труда.

Эффект дохода и эффект замещения действуют одновременно и разнонаправленно, поэтому не всегда в конкретных случаях удается определить их результирующее действие. Негативное влияние налога связано с эффектом замещения, когда люди покидают сферу труда, предпочитая досуг: налог снижает доход и тем самым снижает стимул к труду. Ясно, что нейтрализация, уменьшение эффекта замещения при обложении труда представляет чрезвычайно важную теоретическую и практическую задачу.

Одно из возможных решений этой задачи дает **правило Корлетта - Хейга**. Налог на труд приводит к замещению труда досугом. Но чтобы досуг не казался таким привлекательным по сравнению с облагаемым налогом трудом, досуг также следует подвергнуть обложению! А как обложить налогом досуг? Вот в этом случае и проявляется определенное изящество правила Корлетта - Хейга, которое рекомендует **повышенное обложение товаров, взаимодополняемых с досугом** (отдых, развлечение, спорт и т.д.). Тем самым повышенные расходы людей на такие товары будут противодействовать замещению труда досугом.

Вычет некоторой части дохода при налогообложении (необлагаемого минимума) относится, как мы помним, к общим принципам обложения и используется в налоговых системах всех стран. Применение такого минимума является социальной нормой, формой перераспределения доходов или помощи малообеспеченным группам населения. В связи с этим многие зарубежные экономисты предлагают усовершенствовать инструмент социальной помощи в налоговом механизме и ввести **отрицательный подоходный налог**, взимаемый по формуле:

$$H = D \times t - П,$$

где H - сумма налога; D - доход; t - ставка налога; П - пособие (выплата), которое получает каждый налогоплательщик, т.е. платит "отрицательный" налог.

Пример 1.3. Отрицательный подоходный налог имеет вид: $H = 0{,}3 \times D - 5$ (тыс. руб. в месяц). Тогда, скажем, семья, имеющая доход 20 тыс. руб., заплатила бы налог в 1 тыс. руб., семья с доходом 50 тыс. руб. - 10 тыс. руб., а семья, получившая 10 тыс. руб. дохода, заплатит отрицательный налог в 2 тыс. руб., т.е. получит от государства эти 2 тыс. руб.

Преимущество такого налога специалисты видят в том, что он позволяет бедным семьям получать помощь "автоматически", без всяких справок о материальном положении. Кроме того, отрицательный налог устраняет "ловушку бедности", когда человеку невыгодно искать дополнительный доход, ибо вместе с повышением дохода он лишается каких-то социальных пособий с общим незначительным повышением благосостояния или даже с ухудшением материального положения.

Налоги в международной торговле

Анализ выгод и потерь от международной торговли, а также влияние экспортных (импортных) пошлин на благосостояние общества проведем с помощью уже освоенных инструментов теории благосостояния путем сопоставления открытой и закрытой экономики гипотетической страны, сравнения пошлинной и беспошлинной международной торговли.

Исходной ситуацией будем считать закрытую экономику, не имеющую связей с экономикой других стран. На рис. 1.12 изображены кривые спроса D и предложения S внутреннего рынка некоего товара (допустим, телевизоров) с равновесным объемом продаж Q_0 и ценой P_0.

Международная торговля: экспорт

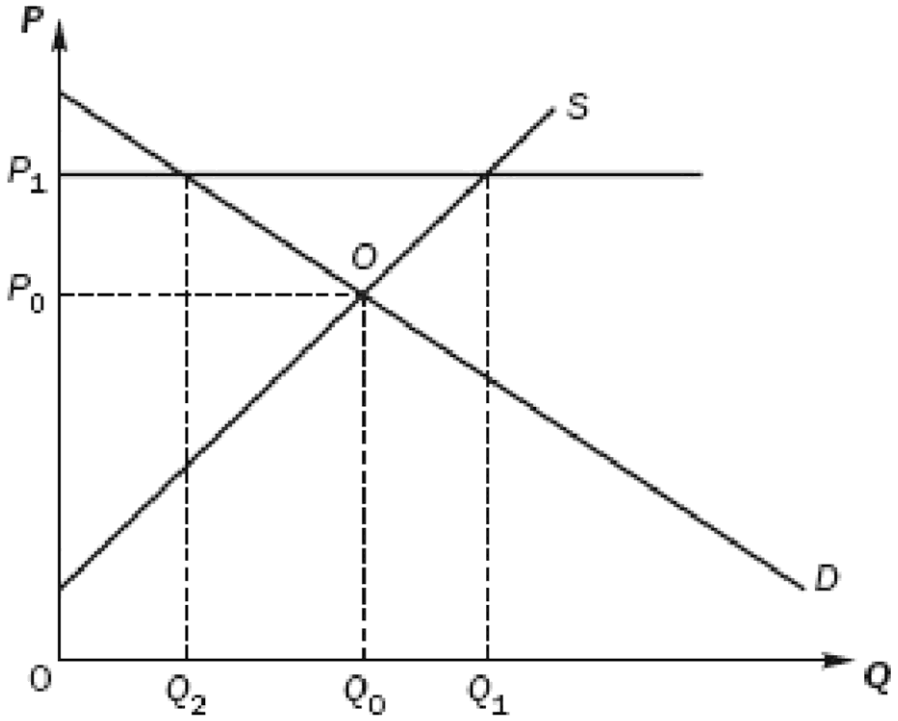


Рис. 1.12

Предположим, что мировая цена телевизоров равна P_1 (выше внутренней) и правительство разрешает торговлю. Естественно, внутренние цены вырастают до мировых (с учетом того, что производство телевизоров в рассматриваемой стране не влияет на мировой рынок), что повлечет за собой изменение объемов внутреннего спроса и предложения. Внутреннее потребление сократится до Q_2 (пересечение кривой спроса D и линии мировой цены P_1), а производство телевизоров вырастет до Q_1 (пересечение линии цены P_1, и кривой предложения). Разница между Q_1 и Q_2 составит объем экспорта.

Чтобы подсчитать выигрыш и потери от внешней торговли, определим изменение благосостояния страны-экспортера как изменение излишков производителей и потребителей (рис. 1.13).

Влияние внешней торговли
на благосостояние страны-экспортера

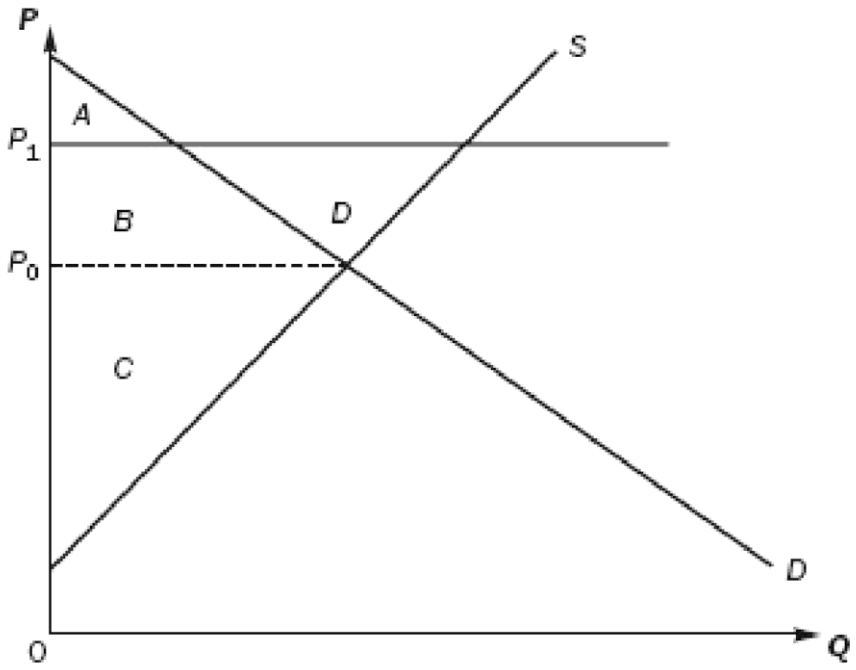


Рис. 1.13

Сравним излишки потребителей и производителей до и после торговли (табл. 1.3).

Таблица 1.3. Изменение благосостояния страны-экспортера

Показатель	До торговли	В условиях торговли	Изменения
Потребительский излишек	A + B	A	-B
Излишек производителя	C	B + C + D	+(B + D)
Общий излишек	A + B + C	A + B + C + D	+D

Таблица 1.3 показывает, что в случае, когда страна открывает границы для торговли и становится экспортером, выгоду извлекают внутренние производители, а внутренние потребители товара теряют благосостояние. При этом общее благосостояние страны увеличивается, поскольку выгода производителей превышает потери потребителей.

Зеркальный анализ можно провести и для страны-импортера, где также можно увидеть рост общего благосостояния, но где производители несут потери при более масштабном выигрыше потребителей.

Уяснив себе пользу международной торговли, **рассмотрим ситуацию с таможенной пошлиной**. Предположим, что страна - импортер телевизоров для защиты отечественного производителя (что очень часто служит главным аргументом в пользу введения импортных пошлин) вводит пошлину на их ввоз (рис. 1.14). Если P_1 - цена мирового рынка, то P_2 - цена телевизора с ввозной пошлиной: P_2 - P_1 (пошлина поднимает цену товара на внутреннем рынке). Как меняются рынок и благосостояние нации?

Влияние импортной пошлины
на благосостояние страны-импортера

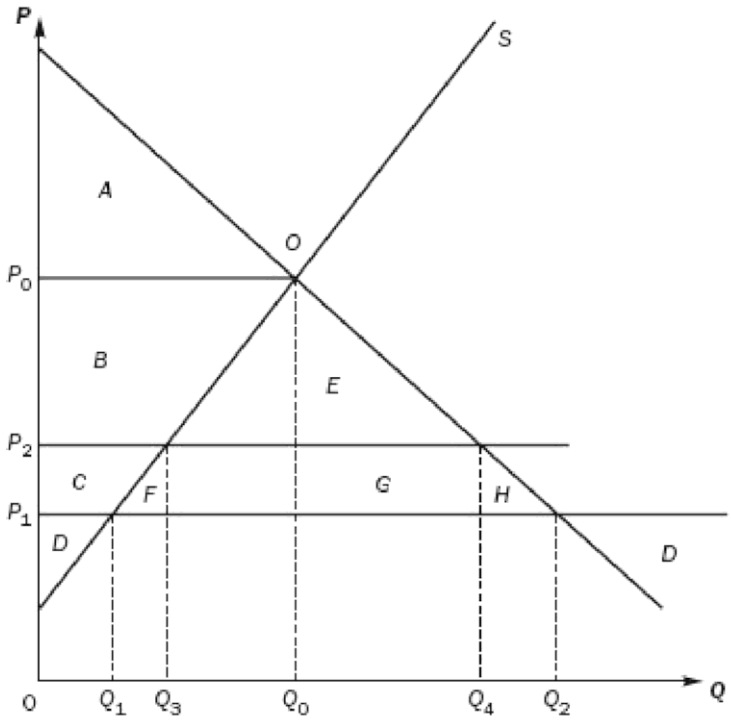


Рис. 1.14

Цена телевизора при отсутствии внешней торговли P_0 с открытием торговых границ падает до P_1, а затем под влиянием ввозной пошлины поднимается до P_2. Импорт товара сокращается с (Q_2 - Q_1) до (Q_4 - Q_3), производство, соответственно, возрастает с Q_1 до Q_3, а потребление падает с Q_2 до Q_4.

Общий итог введения пошлины подсчитывается посредством изменения совокупного излишка (табл. 1.4).

Таблица 1.4. Изменение благосостояния
в результате введения импортной пошлины

Показатель	До введения пошлины	После введения пошлины	Изменение
Потребительский излишек	A + B + C + E + D + G + H	A + B + E	-(C + F + G + H)
Излишек производителя	D	D + C	+C
Доходы бюджета	Отсутствуют	G	+G
Общий излишек	A + B + C + D + E + F + G + H	A + B + C + D + E + G	-(F + H)

Импортная пошлина, как любой налог, ведет к безвозвратной потере, искажая стимулы. Пошлина увеличивает цену телевизора, которую могут запросить внутренние производители, сверх мировой, что побуждает их наращивать производство (с Q_1 до Q_3). Увеличивается также цена, которую вынуждены платить потребители, что толкает их к сокращению потребления (с Q_2 до Q_4).

Площадь F можно интерпретировать как безвозвратную потерю от "перепроизводства" телевизоров, а площадь H как потерю от "недопотребления". Общие безвозвратные потери - сумма площадей фигур F и H.

Полная теоретическая очевидность неэффективности таможенных ограничений тем не менее в реальной экономической политике часто игнорируется вследствие практических соображений. К излюбленным аргументам противников свободной торговли относятся такие, как сокращение отечественного производства и рабочих мест, необходимость поддержки новых отраслей, недобросовестная конкуренция (господдержка экспортеров), наконец, национальная безопасность. Все эти аргументы неоднозначны и небезосновательны, так что неотъемлемый элемент эффективной внешнеторговой политики, как и любой другой, - творческий компонент и все то, что объединяет политическую науку с искусством.

1.5. Налоговая политика

Слово "политика" имеет в русском языке много значений, из которых применительно к налоговой сфере наиболее точным следует признать определение политики как "искусства государственного управления". Соответственно, под **налоговой политикой** понимается **"искусство налогового управления"**, где субъектом управления является государство, а непосредственным объектом управления служат налоги, налоговая система.

Так как налог есть прежде всего государственный доход, налоговая политика тождественна политике государственных доходов, которые "генетически завязаны" на расходы государства. Отсюда следует, что политика государственных доходов (налоговая политика) неразрывно связана с политикой расходов государства. В связи с этим в теории налоговая политика (политика доходов) и политика государственных расходов объединяются одним термином - **фискальная политика**.

Важная характеристика налоговой политики состоит в том, что она всегда выступает частью общей социально-экономической политики. Государство как субъект управления имеет множество целей во всех сферах общественной жизни, для достижения которых использует весь арсенал имеющихся у него средств, в том числе, разумеется, налоги. Проблема в том, чтобы не использовать их в качестве инструмента управления там, где это противоречит основополагающим принципам налогообложения. Вообще говоря, искусство управления и состоит в выборе средств, которые реально ведут к достижению поставленных целей.

Примером ошибки налоговой политики может служить льгота по налогообложению доходов инвалидов: инвалиду действительно нужна государственная помощь в виде лекарств, лечения и т.п., но не налоговое освобождение от обложения дохода, который зачастую он и получить-то не может.

Итак, налоговая политика как искусство управления налогами строится одновременно на двух основаниях. **Первое** - внутренний мотив самосовершенствования налогов, исходящий из теоретических принципов налогообложения. **Второе** - использование налогов как орудия социально-экономической практики. Соответственно, оценка качества налоговой политики может не быть однозначной, а характеризоваться набором разнокачественных показателей.

С практической точки зрения налоговая политика должна ответить на два принципиальных вопроса. Один из них: что следует делать государству, какие цели будут достигнуты в плановом периоде и сколько для этого потребуется ресурсов? Другими словами, государству нужно определить, что предпринять и сколько необходимо собрать средств (налогов).

Другой вопрос: как с наименьшим вмешательством в экономику получить требуемую сумму для удовлетворения насущных общественных потребностей, как наилучшим образом разложить налоговое бремя, чтобы минимизировать негативное воздействие на производственные стимулы? Трудность состоит в том, что более или менее приемлемое решение этих вопросов может быть только согласованным и совместным.

Задачи, для решения которых государство использует налоги, разнообразны. Остановимся на двух из них.

1. Как инструмент экономической политики налоги вместе с государственными расходами (фискальная политика) используются для **сдерживания колебаний совокупного спроса**, воздействия на уровень занятости, инфляцию и другие макроэкономические показатели (что можно наблюдать в ситуации современного мирового финансово-экономического кризиса). Фискальная политика наряду с кредитно-денежной - один из двух главных, относительно самостоятельных инструментов регулирования рыночной экономики.

Различают автоматическую и дискреционную фискальную политику.

Автоматическая фискальная политика выражается в процессах, обеспечивающих автоматическое изменение налоговых поступлений и государственных расходов в результате изменения объемов производства. Когда экономика входит в фазу спада, личные доходы и прибыль предприятий снижаются, а вместе с ними снижается и поступление налогов. "Автоматическое" сокращение налогов, сокращение изъятия доходов у частных лиц и фирм стимулируют совокупный спрос, противодействуют спаду и, таким образом, способствуют стабилизации экономики.

Дискреционная фискальная политика предполагает принятие специальных решений для смягчения последствий экономического цикла, в том числе в области налогов. Есть серьезные основания полагать, что дискреционная фискальная политика (по крайней мере в части налогов) не только малоэффективна, но и может оказывать дестабилизирующее действие за счет эффектов временного лага между появлением проблемы и ее осознанием, между осознанием и принятием решения, между принятием решения и его результатом.

2. Центральным пунктом налоговой политики является **нахождение равновесия между экономической эффективностью и социальной справедливостью**.

Ранее было определено понятие эффективности, а именно: налоговая система признается эффективной, если при некотором заданном объеме аккумулируемых государством средств можно говорить о том, что, во-первых, административные издержки (издержки налогоплательщиков и налоговых органов по уплате и взиманию налогов) минимальны и, во-вторых, минимально искажающее действие налогов на стимулы (и поведение) агентов рынка (минимально избыточное налоговое бремя).

А как трактовать справедливость? Со времен А. Смита под справедливостью подразумевается всеобщность и равномерность. Что такое всеобщность, ясно. Но что понимать под равномерностью? Сегодня равномерность налогообложения означает относительно равное (равномерное) распределение налогового бремени. Но какой критерий в наилучшей мере позволил бы справедливо разложить бремя налогов? Два из них были упомянуты ранее при рассмотрении принципов налогообложения - это **принцип получаемых выгод** и **принцип платежеспособности**. Покажем их противоречивость.

Подход к налогообложению, базирующийся на способности платить, представляется справедливым с точки зрения широких слоев населения, относящихся к группам семей с малыми доходами. При этом, однако, неизбежно возникают перераспределительные эффекты, даже если средства общественного сектора не направляются непосредственно для поддержки бедных слоев: так, многие социальные услуги (образование, здравоохранение и т.д.) предоставляются, как правило, на основе подушевого принципа, т.е. более или менее равный объем услуг предоставляется каждому потенциальному пользователю (учащемуся, пациенту и т.д.). Если налогообложение ориентировано на платежеспособность, то основную массу налогов платят "богатые", а услуги распределены равномерно по населению. Тем самым узкий слой "богатых" не только платит за потребление этих услуг, но и несет основное бремя расходов за обучение и образование основных слоев населения. В глазах основных налогоплательщиков ("богатых") подобная ситуация представляется экономически несправедливой (согласно принципу, что платить должен тот, кто пользуется данным благом).

Ситуация усугубляется тем, что уровень медицинского, образовательного и другого обслуживания в общественном секторе, как правило, недостаточно высок, чтобы соответствовать запросам семей "богатого" слоя, которые зачастую отказываются от общественных услуг, приобретая на рынке соответствующие услуги необходимого для них качества.

Таким образом, принципиальное теоретическое расхождение между двумя указанными принципами построения налоговой системы выявляет реальный социальный конфликт между "богатыми" и "бедными" слоями населения.

Распределение налогового бремени - отправная точка в оценке справедливости налоговой системы. Но известно также, что тот, кто несет основную тяжесть налога, не всегда выступает его формальным плательщиком: происходит процесс переложения налогов. Однако во многих дискуссиях о справедливости системы налогообложения его игнорируют, исходят из посылки, которую экономисты назвали "теорией липучки от мух": налоговое бремя, как муха, прилипает туда, где приземлится, - весьма редкое в действительности явление. Например, некто может утверждать, что налог на дорогие меховые шубы "вертикально справедлив", так как большинство покупателей мехов - несомненно богатые люди. Однако если такие покупатели могут легко заменить меха другими предметами роскоши, то введение налога вызовет уменьшение объема продаж меховых изделий. В итоге большая часть налогового бремени ляжет на плечи тех, кто производит и продает изделия из шкурок зверей, а не на тех, кто их покупает. Так как

большинство рабочих весьма небогаты, справедливость налога на меховые изделия в достаточной степени отличается от той, на которую указывает "теория липучки от мух".

Справедливость налоговой системы не ограничивается только следованием даже самому объективному частному критерию распределения бремени. Налоговая политика государства строится с учетом общего распределения доходов в обществе в силу необходимости их перераспределения.

Пример 1.4. Общество состоит из двух человек (двух групп населения) А и Б с доходами 100 и 1000 руб. соответственно. Есть их согласие относительно пропорционального налога для финансирования общих необходимых (государственных) нужд (например, обороны) в размере 220 руб. Следовательно, ставка налога равна 20%, так что налоговые поступления как раз составят 220 руб. (100 x 0,2 + 1000 x 0,2).

Разрыв в доходах А и Б после налогообложения составляет 10 раз (80 и 800 руб.). Если такой разрыв по каким-то причинам будет признан обществом чрезмерным, то встанет вопрос о дополнительных поступлениях налога для целей перераспределения. Скажем, ставка повысится до 25%. Тогда общая сумма поступлений составит 275 руб. (100 x 0,25 + 1000 x 0,25). Из них 220 пойдут по-прежнему на оборону, а оставшиеся 55 руб. будут переданы А, после чего доходы А составят 130 руб. (100 - 100 x 0,25 + 55), доходы Б - 750 руб. (1000 - 1000 x 0,25), а разрыв сократится с 10 до 5,8 раза (750 : 130).

Почему возникает проблема перераспределения? Дело в том, что рыночная система, не предполагая каких-либо этических норм, представляет собой абстрактный, беспристрастный механизм, а возникающее на его основе распределение дохода может порождать большее неравенство, чем обществу желательно.

Необходимость выравнивания доходов обусловливается двумя причинами. Одна из них морального порядка: общество не может допустить нищеты и прозябания какой-то своей части. Другая более прозаическая - это сохранение социального мира, сглаживание крайних противоречий и избежание гражданских конфликтов. Каждое общество решает проблему выравнивания по-своему, регулируя дифференциацию доходов в соответствии с конкретными социально-историческими условиями.

Но этим не исчерпываются трудности перераспределения, которое, решая социальные задачи, естественным образом ведет к искажению исходных стимулов. Зачем Б много работать, инвестировать, рисковать, если доход уменьшится в результате налогообложения? И зачем напрягаться А, чтобы увеличить свой доход, если государство и так предоставит ему пособие? Такие ожидания не могут не отразиться на стимулах, что в целом приведет к снижению эффективности и общего объема доходов. Иначе говоря, от того, как будет делиться "пирог", зависит размер этого самого пирога!

Таким образом, предпринимая меры по перераспределению дохода от богатых к бедным, государство может нанести вред экономической эффективности и снизить общую величину производимых благ, доступную для распределения. Но если снижение неравенства признается обществом самостоятельной ценностью, то сколько общество готово отдать за него? Другими словами, если деление пирога на более равные кусочки приводит к уменьшению самого пирога, то с каким уменьшением общество будет мириться? Приемлема ли потеря одной копейки на каждый перераспределенный рубль? Пяти копеек? Пятидесяти копеек?

Вопрос о том, насколько мы готовы к снижению эффективности ради обеспечения большего равенства, был поставлен американским экономистом А. Оукеном во второй половине XX в. Он предложил эксперимент, который назвал "дырявое ведро": если передавать бедным доходы богатых в "дырявом ведре", то с какой утечкой общество может согласиться? По его подсчетам, "утечка" из "ведра" перераспределения может быть очень велика: из предназначенных для перераспределения 350 долл., которые изъяты у состоятельных людей, до 250 долл. может теряться в процессе их передачи бедным. С какой утечкой общество согласно смириться?

Дискуссии о справедливости распределения ведутся не одно тысячелетие. Древнегреческий философ Платон считал, что в идеальном обществе доход самого богатого человека не может превысить доход самого бедного более чем в четыре раза. При разнообразии точек зрения на справедливость распределения доходов невозможно сформулировать и общепризнанное понятие налоговой справедливости. Еще сложнее говорить о реализации принципа справедливости в практической политике, когда приходится делать выбор между справедливостью и эффективностью налогообложения. Теоретические разработки проблем налогообложения привели к появлению очень интересных результатов, которые, однако, не могут претендовать на роль практических рекомендаций.

Теперь мы можем сказать, что ни рамсеевские налоги с их более высокими ставками в отношении малоэластичных товаров (они же - товары первой необходимости), ни правило Корлетта - Хейга, в

соответствии с которым более высоким налогам должны подвергаться "социально-культурные" товары (товары, дополняющие досуг), ни безупречные с точки зрения экономической эффективности паушальные налоги - все эти и другие наиболее общие и яркие выводы теории не имеют сегодня и в обозримой перспективе шансов на практическое воплощение. Эти выводы, по справедливому замечанию В.С. Занадворова, "всегда будут подвержены административным и политическим ограничениям".

Тем не менее работы в области налоговой теории продолжаются, их цель - движение к **оптимальному налогообложению, которое будет максимизировать общественное благосостояние, обеспечивая при этом равновесие между эффективностью и справедливостью так, как это равновесие понимает общество**.

Выводы

За свою многовековую эволюцию налоги претерпели существенное изменение: из орудия угнетения они превратились в инструмент удовлетворения общественных потребностей. Являясь атрибутом государственности и развиваясь вместе с государством, налоги стали главным источником государственных доходов и материальной основой укрощения рыночной стихии.

Историческая практика, несмотря на значительный прогресс финансовых отношений, подтвердила незыблемость основных принципов налогообложения. Налоговая теория плодотворно осваивает математические методы анализа. Продолжается разработка этических проблем обложения как формы снятия наиболее острых противоречий между эффективностью и справедливостью.

Актуальными остаются задачи внедрения достижений налоговой теории в реальную налоговую политику, защиты налогов от конъюнктурных и популистских новаций, а также необходимость расширения исследований в области налогов, повышения профессионализма работников налоговых органов и налоговой грамотности населения.

Контрольные вопросы и задания

1. Каковы основные формы участия государства в экономике?
2. Какими признаками характеризуется общественное благо?
3. С чем связывается неэффективность государства?
4. Что понимал А. Смит под "невидимой рукой" рынка?
5. В чем "недостатки" рынка?
6. Опишите историческую эволюцию государственных доходов.
7. Дайте формулировку экономического содержания налога.
8. Назовите признаки налога.
9. Почему налогам придают разные функции?
10. Перечислите основные элементы налога.
11. Какие правила налогообложения дает А. Смит?
12. Как реализуются на практике принципы платежеспособности и выгоды?
13. Какие факторы влияют на смещение кривых спроса и предложения?
14. В чем суть "экономики благосостояния"?
15. Как влияет эластичность спроса и предложения на распределение налогового бремени между покупателем и продавцом?
16. Почему потери благосостояния при налогообложении больше, чем налоговые поступления?
17. Как связаны безвозвратные потери при налогообложении с величиной налога (в формуле потерь)?
18. Как объяснить вид кривой предложения труда?
19. Проанализируйте воздействие рамсеевских налогов на положение малодоходной группы населения.
20. Приведите пример использования правила Корлетта - Хейга.
21. В чем выражаются эффекты дохода и замещения при налогообложении заработной платы?
22. В чем достоинства и недостатки отрицательного подоходного налога, как выглядит его график?
23. Прогрессивен ли российский налог на доходы физических лиц?
24. Как импортный тариф влияет на цены, объемы импорта и собственного производства?
25. Что можно сказать в защиту протекционизма?
26. Что понимается под налоговой политикой?

27. Опишите возможное действие налога как автоматического стабилизатора.
28. Приведите пример дискреционной налоговой политики в Российской Федерации.
29. В чем состоят издержки перераспределения доходов?
30. Что такое "дырявое ведро" А. Оукена?

Задачи

Задача 1.

Спрос и предложение до налогообложения определяются уравнениями: спрос (D) P = -2Q + 10, предложение (S) P = Q + 1, где P - цена в рублях за единицу товара; Q - количество товара в тыс. единиц.

Определите:

1) равновесную точку и укажите ее на графике;
2) эластичность спроса и предложения в равновесной точке;
3) эластичность спроса и предложения в точке Q = 1;
4) эластичность спроса и предложения в точке Q = 4;
5) потребительский излишек;
6) излишек производителя.

Задача 2.

В условия задачи 1 вводится налог в размере 1,5 руб. на единицу товара.

Определите:

1) цены для производителя и потребителя (с налогом);
2) изменение объема производства (потребления);
3) величину безвозвратных потерь - графически;
4) избыточное налоговое бремя по формуле потерь;
5) сумму поступающего в бюджет налога;
6) сумму налога, уплачиваемую производителем;
7) сумму налога, уплачиваемую потребителем.

Задача 3.

Покажите на графике (докажите), что при введении налога на единицу товара налоговое бремя (суммы налоговых платежей) между производителем и потребителем распределяется пропорционально отношению эластичности спроса и предложения.

Литература

Основная

1. Блюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ: Пионер-Пресс, 2001.
2. Масгрейв Р.А., Масгрейв П.Б. Государственные финансы: теория и практика. М.: Бизнес Атлас, 2009.
3. Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ, 2007.
4. Мэнкью Н.Г. Принципы экономики. СПб.: Питер, 2000.
5. Стиглиц Дж.Ю. Экономика государственного сектора. М.: Изд-во МГУ; ИНФРА-М, 1997.

Дополнительная

1. Все начиналось с десятины: этот многоликий налоговый мир. М.: Прогресс, 1992.
2. Занадворов В.С., Колосницына М.Г. Экономическая теория государственных финансов. М.: ГУ-ВШЭ, 2006.
3. Коровкин В.В. Основы теории налогообложения. М.: Экономистъ, 2006.
4. Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное. М.: Наука, 2006.
5. Макконнелл К.Р., Брю С.Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика: В 2 т. М.: Республика, 1992.
6. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.
7. Налогообложение: проблемы науки и практики. Харьков: ИНЖЕК, 2009.
8. Пансков В.Г., Князев В.Г. Налоги и налогообложение: Учебник для вузов. М.: МЦФЭР, 2003.
9. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2001.
10. Самуэльсон П.Э., Нордхаус В.Д. Экономика. М.: Вильямс, 2000.

11. Стиглиц Дж. Ревущие девяностые. Семена развала. М.: Современная экономика и право, 2005.
12. Хейне П. Экономический образ мышления. М.: Новости, 1991.
13. Экономика налоговой политики. М.: Филинъ, 2002.
14. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М.: Наука, 1995.

Модуль 2. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Налоговое законодательство и виды налогов
2.2. Налогоплательщики
2.3. Налоговые органы
2.4. Правила исполнения налоговых обязательств
2.5. Налоговый контроль
2.6. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение
2.7. Обжалование актов налоговых органов и действий должностных лиц

Цель модуля - формирование четкого представления о налоговой системе России, экономических, финансовых, правовых и организационных принципах ее построения и функционирования (при изложении материала использован такой дидактический прием, как рассмотрение наиболее существенных положений основных разделов части первой НК РФ).

В результате изучения модуля студент должен:

- знать общее содержание и структуру НК РФ;
- иметь ясное представление о налоговом законодательстве России;
- усвоить понятия и термины, используемые в НК РФ;
- понимать принципы организации налоговой системы России;
- правильно соотносить конкретные положения НК РФ с налоговой теорией;
- овладеть некоторыми практическими процедурами реализации прав и обязанностей налогоплательщика и налогового органа;
- видеть пути и проблемы совершенствования налоговых отношений России.

Понятие системы включает в себя элементы и отношения между ними. Такой подход к определению позволяет трактовать налоговую систему сколь угодно широко. В Финансово-кредитном энциклопедическом словаре налоговая система определена как "совокупность налогов, принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены, уплаты и применения мер по их уплате, осуществления налогового контроля, а также привлечения к ответственности и мер ответственности за нарушение налогового законодательства". Такое определение вряд ли можно считать удачным, поскольку в нем, по сути, предпринята попытка путем перечисления "объять необъятное": налоговая система здесь отождествляется с совокупностью всего того, что имеет хоть какое-то отношение к налогам. Но вполне разумно ограничиться общей формулировкой, например данной И.Х. Озеровым: "Взаимно связанная совокупность налогов, сложившаяся под влиянием всех социально-политических, экономических и финансовых влияний, носит название налоговой системы".

В российской налоговой литературе существует бесчисленное множество определений налоговой системы. Некоторые авторы достигли таких высот абстракции, что различают понятия "налоговая система", "система налогов" и "система налогообложения"! Смысла в этом немного. Налоги - сложное общественное явление, строгое определение которого дать невозможно. Не случайно в НК РФ не используется этот термин. Если же исходить из классического определения системы, то применительно к налоговой системе под ее элементами можно понимать налоги, а под отношениями - все, что обеспечивает их функционирование.

Субстанцией налоговой системы выступают платежи публично-правового характера, признаком которых, как мы знаем, является обязательность, принудительность. Подобного рода отношения в современном обществе строятся на жестком правовом фундаменте, четко регулирующем права и обязанности сторон, чтобы можно было исключить возможный произвол со стороны, обладающей властью. Таким фундаментом служит закон, а реально для России - НК РФ. В общем смысле Налоговый кодекс - формальное описание наиболее существенных элементов и отношений налоговой системы страны, поэтому вполне логично разговор о налоговой системе России вести в рамках Кодекса.

Рассмотрим в связи с этим содержательную структуру НК РФ сквозь призму некоторых основных его характеристик, включая предысторию разработки и принятия.

Современная полномасштабная налоговая система России действует с 1 января 1992 г. Она родилась очень быстро, поскольку социально-экономическая обстановка в условиях распада союзного государства не оставила времени на раскачку. Нельзя не сказать, что условия развития налоговых отношений в тот период (спешка, политические свары, спекуляция зарубежным опытом, частые изменения законодательства, отсутствие практики налоготворчества и многое другое) неизбежно наложили негативный отпечаток на российские налоги: в новом законодательстве обнаруживались пробелы, нестыковки, ошибки, двусмысленности, частные льготы и т.д. Были и другие причины, по которым действующие налоги не удовлетворяли ни налогоплательщика, ни бюджет. И если говорить о наиболее существенных из них, то нужно выделить следующие.

Причины **экономические:** прежде всего общий кризис, падение производства, убыточность, неплатежи.

Причины **правовые**, связанные с несовершенством нормативной базы: изменчивость налогового законодательства, ставящая в тупик и налогоплательщика, и налоговика; неопределенность, неоднозначность положений, допускающих разную трактовку одних норм; противоречивость законов и инструкций; нестыковка налоговых норм с нормами бухгалтерского учета и отчетности; сложность процессуальных норм обжалования.

Причины **технического характера**: недостаточность опыта и квалификации налоговых работников; слабость материально-технической базы; отсутствие систем обучения и пропаганды; разобщенность - Минфин, парламент, Президент, правовое управление.

Причины **политические:** общая политическая нестабильность, в частности неупорядоченность федеративных отношений (например, к осени 1993 г. около 40 субъектов Федерации приняли решение об "особых отношениях" с Москвой). Кризис становился все более острым и очевидным.

Выходом из кризиса, в котором оказалась налоговая система России, могло стать только возвращение к теоретическим основам обложения, а по форме - разработка нового документа, устраняющего наслоения и искажения первых, смутных рыночных лет. Этим документом должен был стать Налоговый кодекс.

В 1995 г. существовало по меньшей мере шесть концепций развития налогов, а к 1998 г. официально рассматривалось не менее 11 проектов Налогового кодекса.

"Размножение" налогопроектов было своего рода методом затягивания принятия Кодекса. Ведь каждый проект - это обсуждение, замечания, дополнения, исправления и т.д. А противников у Налогового кодекса было немало: Кодекс ставил налогообложение на почву закона, ликвидировал неисчислимые налоговые привилегии, дарованные президентом и правительством, обеспечивал необходимый сбор налогов. Только ради этого стоило быстрее принять его. Но именно это и было причиной яростного сопротивления принятию Кодекса со стороны льготников, их лобби, всех тех, кто под всевозможными благовидными предлогами препятствовал налоговой законности во имя продолжения ловли своей рыбки в мутной воде переходного периода.

Разработка и принятие НК РФ стали выдающимся шагом России на пути к современной экономике и правовому государству. В нем нашли отражение проверенные мировой практикой общие принципы налогообложения, особенности и опыт российской налоговой реформы. Работа над Кодексом велась с участием многих министерств, ведомств и научных учреждений, были приняты во внимание тысячи замечаний региональных и местных органов власти и управления, отдельных предприятий и граждан.

НК РФ состоит из двух частей.

С 1 января 1999 г. введена в действие часть первая НК РФ <1>. Она знаменовала собой важный этап становления российского налогообложения. В ней формулировались основные понятия и общие принципы обложения; устанавливался перечень налогов и их деление на федеральные, региональные и местные; определялись порядок действия главных налоговых процедур (введения и отмены налогов), права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов, виды и формы контроля, состав правонарушений, ответственность, порядок обжалования и т.д.

<1> Положения, определяющие конкретный порядок взимания и уплаты отдельных налогов, составляют содержание вступившей в действие с 2001 г. части второй НК РФ и будут рассмотрены в следующих модулях.

О содержании части первой НК РФ можно судить по ее укрупненным разделам. Изначально их было семь:

1) общие положения, где определяется терминология, устанавливаются правовые основы налогообложения и виды налогов;

2) налогоплательщики;

3) налоговые органы;

4) правила исполнения налоговых обязательств;

5) налоговый контроль;

6) налоговые правонарушения и ответственность за их совершение;

7) обжалование.

В 2011 г. НК РФ был дополнен разд. V.1, в котором более подробно прописан порядок налогового контроля по сделкам между взаимозависимыми лицами в силу получившего широкое распространение трансфертного ценообразования.

Остановимся на каждом из разделов.

2.1. Налоговое законодательство и виды налогов

НК РФ опирается на конституционную обязанность граждан платить законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ) и является основным документом, регулирующим налоговые правоотношения. **Налоговое законодательство РФ** составляют:

- НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах;
- законодательство субъектов РФ о налогах, состоящее из законов о налогах, принятых региональными законодательными органами власти в соответствии с НК РФ;
- нормативные правовые акты о налогах, принятые представительными органами муниципальных образований в соответствии с НК РФ.

Налоговое законодательство регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Законодательство о налогах следует четко отличать от прочих актов, имеющих отношение к налогам. Так, нормативные правовые акты, принимаемые органами исполнительной власти всех уровней (Правительство РФ, Минфин России и ФНС России, региональные, местные и другие исполнительные органы власти), не относятся к законодательству, их цель - обеспечить правильное применение законодательных норм. В Кодексе строго определен порядок принятия и действия **подзаконных актов**. Например, они могут издаваться только в предусмотренных законодательством о налогах случаях, не могут изменять или дополнять законодательство.

Кодекс также устанавливает условия, при которых акт исполнительных органов власти признается не соответствующим Кодексу, в частности, если он отменяет или ограничивает права, предусмотренные Кодексом, вводит не указанные в Кодексе обязанности, разрешает или допускает действия, запрещенные Кодексом. В этом случае принятый акт должен быть отменен или изменен.

Законодательством предусматривается, что акты, включая акты исполнительной власти, ухудшающие положение налогоплательщика (устанавливающие новые налоги, повышающие ставки налогов или отягчающие ответственность), обратной силы не имеют. В то же время акты законодательства, улучшающие их положение, могут иметь обратную силу.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены все его основные элементы: налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты.

В НК РФ закреплены важнейшие принципы налогообложения, определяющие организационные основы налоговых отношений в Российской Федерации: **налоги не могут иметь дискриминационного характера** и различно применяться в зависимости от социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала; не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, и т.п.

Некоторые провозглашаемые НК РФ принципы обложения не укладываются в рекомендуемые

теорией правила и страдают оригинальностью, т.е. не указывают однозначного исчерпывающего подхода к практическому применению налога. К примеру, очевидны трудности с использованием следующих положений НК РФ: "при установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога", налоги "должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными" и др.

В НК РФ устанавливается значение используемых институтов, понятий и терминов и подчеркивается, что понятийный аппарат других отраслей законодательства РФ, используемый в НК РФ, применяется в том значении, в котором он используется в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

В ст. 8 НК РФ дано следующее определение налога: "Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж... в целях финансового обеспечения деятельности государства". Трудно назвать такое определение безукоризненным. Например, "индивидуальную безвозмездность" можно трактовать в том смысле, что государство, собирая налоги, ни одному своему гражданину-налогоплательщику ничем не обязано, или, проще говоря, "деятельность государства", которая финансируется из налогов, абсолютно безответственна. Другое дело, что налог конечно же не эквивалентен общественным благам, предоставляемым государством отдельным индивидам, но он просто обязан быть возмездным: в противном случае теряется оправдание самого существования государства.

Наряду с налогом в НК РФ дано особое определение сбора - сделана попытка выделить его качественную специфику как "плату" за государственную услугу. Спорность такого подхода состоит в том, что плата должна быть эквивалентной. А этого-то в сборе и нет. Если же в сборе есть только возмездность, то он ничем не отличается от налога и нет нужды в его особом определении.

На сегодняшний день налоговым законодательством России установлены федеральные, региональные и местные налоги. Кроме того, действуют специальные налоговые режимы.

Федеральные налоги - налоги, устанавливаемые НК РФ и обязательные к уплате на всей территории страны. К ним относятся:

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

Региональные налоги (налоги субъектов РФ) - налоги, устанавливаемые в соответствии с НК РФ, вводимые в действие региональными законами и обязательные к уплате на территории соответствующих регионов. Их три:

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

Местные налоги устанавливаются, вводятся в соответствии с НК РФ местными правовыми актами и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований. К местным налогам относятся:

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

Специальные налоговые режимы предполагают особый, предусмотренный НК РФ порядок обложения и включают в себя:

1) единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН);
2) упрощенную систему налогообложения (УСН);
3) единый налог на вмененный доход (ЕНВД);
4) налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции (СРП).

Говоря о структуре указанных групп платежей, отметим, что в 2011 г. региональные налоги в сумме составили 5,6% всех администрируемых ФНС России налоговых доходов, а местные налоги - 1,3%. Подобная диспропорция в пользу федеральных налогов делает неизбежным значительное перераспределение финансовых ресурсов в рамках межбюджетных отношений. Не следует думать, что вся собираемая сумма федеральных налогов поступает исключительно в федеральный бюджет, например,

большая часть налога на прибыль и весь НДФЛ остаются в консолидированных региональных бюджетах. На региональном уровне также происходит перераспределение: скажем, все последние годы в среднем по стране 30% НДФЛ направлялись в местные бюджеты. Таким образом, представленная группировка налогов свидетельствует не о распределении платежей по бюджетам, а лишь о структуре налоговой компетенции разных уровней власти.

За время действия НК РФ состав налогов периодически корректировался при сохранении основных видов налогов. Единственным административным "вывихом" можно считать исключение из перечня налогов таможенных платежей в 2005 г. Разумеется, они весьма специфичны, но это не повод лишать их статуса налогов. Кроме того, из налоговой системы в 2010 г. выбыл единый социальный налог в связи с его преобразованием в страховые взносы. О составе и структуре современных платежей (включая взносы на обязательное социальное страхование и доходы от внешнеэкономической деятельности) в бюджетную систему России и сумме поступлений по их отдельным видам на 1 января 2012 г. дает представление таблица.

Таблица. Поступление основных платежей в бюджетную систему Российской Федерации на 1 января 2012 г.

(млрд руб., %)

Показатель	Всего		Федеральный бюджет		Бюджеты субъектов РФ	
Доходы - всего; в том числе:	20 854	100,0	11 365	55	7 644	37
Налог на прибыль организаций	2 271	10,9	343	15	1 928	85
НДФЛ	1 996	9,6	-	-	1 666,3	100,0
Страховые взносы	3 528	16,9	-	-	-	-
НДС на товары (работы, услуги), реализуемые на территории РФ	1 754	8,4	1 754	100,0	-	-
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), производимым на территории РФ	604	2,9	232	38	372	62
НДС на товары, ввозимые на территорию РФ	1 497	7,2	1 497	100,0	-	-
Акцизы по подакцизным товарам (продукции), ввозимым на территорию РФ	47	0,2	47	100,0	-	-
Налоги на совокупный доход, из них:	234	1,1	-	-	215	92
УСН	159	0,8	-	-	142	
ЕНВД	71	0,3	-	-	70	
ЕСХН	3,8	0,0	-	-	3,6	
Налог на имущество физических лиц	5	0,0	-	-	5	100,0
Налог на имущество организаций	468	2,2	-	-	468	100,0

Транспортный налог	83	0,4	-	-	17,6	100,0
Налог на игорный бизнес	0,0	0,0	-	-	0,0	100,0
Земельный налог	122	0,6	-	-	122	100,0
Налог на добычу полезных ископаемых	2 043	9,8	2 008	98	35	2
Регулярные платежи за добычу полезных ископаемых (роялти) при выполнении СРП	36	0,2	35	97	1	3
Водный налог	4	0,0	4	100,0	-	-
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	2,2	0,0	0,4	18	1,8	82
Государственная пошлина	109	0,5	66	61	44	39
Доходы от внешнеэкономической деятельности, в том числе:	4 665	22,4	4 665	100,0	-	-
Таможенные пошлины	3 713	17,8	3 713	100,0	-	-

Как видно из таблицы, главными налоговыми доходами государства в 2011 г. были налог на прибыль организаций - 10,9%, налог на добычу полезных ископаемых - 9,8%, НДФЛ - 9,6% и НДС на товары, реализуемые на территории РФ, - 8,4%. В целом обязательные платежи, включая страховые взносы и таможенные платежи, составляют более 90% всех доходов государства.

2.2. Налогоплательщики

Налогоплательщик - это лицо (физическое лицо или организация), на которое законом возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги. В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов по местонахождению этих филиалов и иных обособленных подразделений.

В НК РФ для целей налогообложения особо выделяется категория налогоплательщиков - взаимозависимых лиц: это физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на цены, условия и экономические результаты их деятельности (к примеру, одна организация участвует в другой организации или одно физическое лицо подчиняется другому по должностному положению). Соответственно, такие отношения налагают отпечаток на их финансовые результаты и потому должны отражаться в специфике налогового контроля. Подробно налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами рассматривается в разд. V.1 НК РФ.

С 2012 г. разд. II НК РФ был дополнен гл. 3.1 "Консолидированная группа налогоплательщиков". Консолидированной группой налогоплательщиков признается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль в предусмотренном НК РФ порядке в целях исчисления и уплаты налога на прибыль с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности указанных налогоплательщиков.

В НК РФ детально регламентируется создание и деятельность консолидированной группы налогоплательщиков и определяется, кто может быть участником группы, какие документы необходимы для ее регистрации, кто является ответственным участником группы и др.

Создание подобных групп доставляет ряд удобств как налогоплательщикам, так и налоговым органам. В частности, объединение налоговой базы по налогу на прибыль дает возможность взаимозависимым организациям - участникам группы суммировать свои прибыли и убытки при исчислении налога на прибыль. В свою очередь, использование консолидированной отчетности позволяет объединить ряд процедур налогового администрирования и тем самым снизить издержки налогообложения.

Понятие "налогоплательщик" раскрывается в части второй НК РФ, где прописаны конкретные виды налогов. К налогоплательщикам относятся разные категории физических лиц и организаций (российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели, физические лица - резиденты и нерезиденты, адвокаты и др.). Рассмотрим в силу особой важности основные закрепленные в НК РФ права и обязанности налогоплательщика. В частности, налогоплательщик имеет **право:**

1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, а также формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения.

Минфином России утвержден Административный регламент ФНС России по исполнению государственной функции по информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков. В нем определены порядок и сроки предоставления налогоплательщикам различной информации, особенности личного, письменного, публичного информирования, в том числе с использованием электронных каналов и Интернета, порядок сдачи налоговых деклараций и получения справок в налоговых органах;

2) получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах, от финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ и нормативных правовых актов муниципальных образований о налогах.

Письменные разъяснения Минфина России не обязательны для исполнения налоговыми органами и налогоплательщиками. Эти письменные разъяснения, как уже отмечалось, не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано ли разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Они имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы;

4) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов;

5) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

6) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам.

К неправомерным актам налоговых органов могут быть отнесены как нормативные правовые акты (например, инструкции, приказы, принятые с нарушением норм действующего законодательства, а также противоречащие им), так и акты индивидуального характера (например, акт выездной налоговой проверки, составленный с нарушениями правил).

К неправомерным требованиям налоговых органов и должностных лиц налоговых органов могут быть отнесены противоречащие законодательству приказы, распоряжения, просьбы и т.д.;

7) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов;

8) соблюдать и сохранять налоговую тайну;

9) возмещать в полном объеме убытки, причиненные незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

10) участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки.

Перечень прав налогоплательщиков, установленный НК РФ, является открытым. Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства.

Кроме прав налогоплательщиков НК РФ определяет как общие обязанности для всех налогоплательщиков, так и отдельные обязанности для конкретных категорий налогоплательщиков.

К **общим обязанностям**, возложенным на всех налогоплательщиков, относятся следующие:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации

(расчеты);

5) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

6) выполнять законные требования налогового органа, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели помимо перечисленных обязанностей должны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по местонахождению организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

1) об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов);

2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях;

3) об обособленных подразделениях, созданных на территории РФ;

4) о реорганизации или ликвидации организаций;

5) о возникновении или прекращении права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств.

На нотариусов, занимающихся частной практикой, и адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, дополнительно к общим для всех налогоплательщиков возлагается обязанность письменно сообщать в налоговый орган по месту своего жительства об открытии (о закрытии) счетов.

К понятию налогоплательщика тесно примыкает понятие **налогового агента**, которым признается лицо, обязанное исчислять, удерживать и перечислять налоги в бюджет. Фактически налоговыми агентами выступают организации и физические лица, которые нанимают работников и от которых работники как налогоплательщики получают доходы. Положение налогового агента характеризуется тем, что по отношению к налогоплательщику он выступает как представитель налогового органа, а по отношению к налоговому органу - как лицо обязанное. В частности, он обязан:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджет;

- вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

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

- в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Таким образом, налоговые агенты обязаны в полном соответствии с нормами законодательства о налогах в сроки, которые устанавливаются применительно к каждому налогу, исчислять, удерживать и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей налоговый агент несет ответственность в соответствии с законодательством РФ. Налоговые агенты обладают теми же правами, что и налогоплательщики.

2.3. Налоговые органы

Учитывая публично-правовой характер взаимоотношений налогоплательщика и налогового органа, крайне важно определить права и обязанности последнего.

Федеральная налоговая служба (ФНС) России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим **функции:**

- контроля и надзора за соблюдением законодательства о налогах;

- контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и иных обязательных платежей.

ФНС России также является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

Переходя к характеристике ФНС России, отметим, что служба находится в ведении Минфина России.

ФНС России и ее территориальные органы - управления по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции межрайонного уровня - составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и в соответствии с законодательством РФ.

Налоговые органы осуществляют свои функции и взаимодействуют с федеральными органами исполнительной власти (финансовыми и таможенными органами, МВД России), органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами посредством реализации полномочий, предусмотренных НК РФ и иными нормативными правовыми актами РФ. Такое взаимодействие происходит, в частности, при проведении налоговых проверок, контроле за соблюдением законодательства о налогах и сборах, проведении информационной работы по применению законодательства о налогах и сборах, в ходе привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Для выполнения своих функций налоговые органы наделены соответствующими правами. Налоговые органы **вправе:**

- требовать от налогоплательщика документы по установленным формам, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;
- проводить налоговые проверки;
- приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика;
- осматривать любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода производственные, складские, торговые и иные помещения и территории;
- изыскивать недоимки, а также пени и штрафы.

Вышестоящие налоговые органы в определенных случаях вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов.

Указанный перечень прав налоговых органов является далеко не исчерпывающим, налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные НК РФ. К примеру, в связи с вступлением в силу в 2011 г. Федерального закона "О национальной платежной системе" налоговые органы вправе "работать" с электронными денежными средствами.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах. Такое несоответствие может быть выявлено, в частности, в ходе рассмотрения вышестоящим налоговым органом жалобы налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Налоговые органы являются федеральными органами исполнительной власти, поэтому их правовое положение определяется не только правами, но и возложенными на них обязанностями.

Перечень обязанностей налоговых органов, установленный НК РФ, открытый, поскольку налоговые органы выполняют также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Основная обязанность налоговых органов заключается в соблюдении законодательства о налогах и сборах: налоговые органы должны надлежащим образом реализовывать возложенные на них функции, а также не нарушать прав и законных интересов других участников налоговых правоотношений.

Налоговые органы, в частности, **обязаны:**

1) соблюдать законодательство о налогах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Минфина России по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах. С 2012 г. Минфин России дает разъяснения также ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков.

При этом разъяснения, направляемые Минфином России ФНС России, также не являются нормативными правовыми актами, не содержат правовых норм и не направлены на установление, изменение или отмену правовых норм, а также не подлежат регистрации в Минюсте России в порядке, установленном для нормативных правовых актов;

6) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение.

Должностные лица налоговых органов обязаны:

1) действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;

2) реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов.

При реализации прав и обязанностей налоговых органов должностные лица налоговых органов обязаны действовать в пределах своей компетенции, т.е. в пределах предоставленных им полномочий. Превышение полномочий, а также нарушение требований НК РФ и иных федеральных законов незаконно и может повлечь за собой наступление ответственности этих должностных лиц;

3) корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство.

Право на защиту своей чести и доброго имени - одно из конституционных прав человека, в связи с чем должностным лицам налогового органа надлежит быть вежливыми по отношению к налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам, не допускать ни при каких обстоятельствах унижения чести и достоинства налогоплательщика, их представителей или иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Права налогоплательщиков (плательщиков сборов) обеспечиваются выполнением соответствующих обязанностей должностными лицами налоговых органов и иных уполномоченных органов.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков (плательщиков сборов) влечет за собой ответственность, предусмотренную федеральными законами. Должностные лица налоговых органов могут быть привлечены к дисциплинарной, административной и уголовной ответственности.

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

2.4. Правила исполнения налоговых обязательств

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Обязанность по уплате налога, сбора прекращается:

1) с уплатой налога, сбора налогоплательщиком;

2) со смертью физического лица - налогоплательщика.

Задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой РФ;

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате налога.

По общему правилу налогоплательщик должен самостоятельно исчислять сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Вместе с тем обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

Если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором должны быть указаны:

- размер налога, подлежащего уплате;
- расчет налоговой базы;
- срок уплаты налога.

Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку либо иным способом, подтверждающим факт и дату его получения.

В том случае, когда указанными способами налоговое уведомление вручить невозможно,

уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Налоговая база - один из обязательных элементов налогообложения, без определения которого налог не может считаться установленным.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Стоимостная характеристика предполагает возможность оценки объекта налогообложения, количественная характеристика означает возможность его измерения, а физическая подразумевает, что объект налогообложения имеет определенные физические параметры, такие как объем, глубина или вес.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая база и порядок ее определения как для федеральных, так и для региональных и местных налогов устанавливаются НК РФ.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в пределах, определенных НК РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций.

Остальные налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе получаемых в установленных случаях от организаций или физических лиц сведений о суммах выплаченных им доходов, об объектах налогообложения, а также данных собственного учета полученных доходов, объектов налогообложения, осуществляемого по произвольным формам.

В определенных случаях плательщик вправе воспользоваться льготами по налогам. Льготой признается предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков, предусмотренное законодательством о налогах преимущество по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере. В НК РФ подчеркивается, что нормы законодательства, определяющие порядок и условия применения льгот по налогам, не могут иметь индивидуального характера.

Под **налоговым периодом** следует понимать период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Налоговый период может устанавливаться как календарный год, квартал, календарный месяц.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются следующими способами:

- календарной датой;
- истечением периода, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями;
- указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки путем разовой уплаты всей суммы налога.

Также может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу - авансовых платежей.

В случае уплаты авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными сроки на сумму несвоевременно уплаченных авансовых платежей начисляются пени.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. В НК РФ сформулированы обязанности банков по исполнению поручений налогоплательщика и налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему РФ.

Налогоплательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период для уплаты налога не указан в этом налоговом

уведомлении.

Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно.

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

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем **обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства**.

Взыскание налога проводится по решению налогового органа путем направления в банк поручения налогового органа на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Решение о взыскании принимается по истечении срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в течение шести дней после вынесения указанного решения.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (налогового агента) или при отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента) налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя.

Взыскание налога за счет имущества осуществляется по решению руководителя (заместителя руководителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, предусмотренном Федеральным законом "Об исполнительном производстве".

Решение о взыскании налога за счет имущества принимается в течение одного года по истечении срока исполнения требования об уплате налога.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и заверяется гербовой печатью налогового органа.

Исполнительные действия должны быть совершены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества проводится **последовательно** в отношении:

- наличных денежных средств и денежных средств в банках, на которые не было обращено взыскание;
- имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
- готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

НК РФ установлено ограничение, в соответствии с которым должностные лица налоговых (таможенных) органов не вправе приобретать имущество, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества.

В отличие от порядка взыскания налога за счет имущества налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя взыскание налога (сбора, пени, штрафа) за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, осуществляется исключительно в судебном порядке.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, на основании вступившего в законную силу решения суда проводится в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве".

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, осуществляется **последовательно** в отношении:

- денежных средств на счетах в банке;
- наличных денежных средств;
- имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством РФ.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в бюджетную систему РФ пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Должностные лица налоговых или таможенных органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем.

В ряде случаев соответствующие органы вправе изменить сроки уплаты налогов, что означает перенос установленного срока на более поздний срок в отношении всей подлежащей уплате суммы налога или ее части. При этом с неуплаченной суммы налога начисляются проценты.

Изменение срока уплаты налога осуществляется в следующих формах:

- отсрочка уплаты налога;
- рассрочка уплаты налога;
- инвестиционный налоговый кредит.

Отсрочка или **рассрочка** предоставляются на срок, не превышающий одного года с единовременной или поэтапной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии некоторых оснований, например:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Инвестиционный налоговый кредит дает возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организаций, а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок до 10 лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите, который определяет конкретный порядок уменьшения налоговых платежей.

Предоставление инвестиционного налогового кредита, как и отсрочки и рассрочки, связано с определенными условиями и требованиями, например осуществлением НИОКР, выполнением оборонного заказа. НК РФ предусматриваются также обстоятельства, ведущие к прекращению действия отсрочки, рассрочки или налогового кредита.

В механизме исполнения обязанности по уплате налога большое значение имеет **требование об уплате налога** - письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Требование по определенной форме направляется налогоплательщику (ответственному участнику консолидированной группы налогоплательщиков) при наличии у него недоимки.

НК РФ установлен минимальный срок исполнения требования. Так, требование об уплате налога должно быть исполнено в течение восьми дней с даты получения такого требования, если более продолжительный период для уплаты налога не указан в этом требовании.

Требование об уплате налога может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу лично под расписку либо иным способом, подтверждающим факт и дату получения этого требования. Если этими способами требование об уплате налога вручить невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Требование об уплате налога подлежит направлению налогоплательщику не позднее трех месяцев со дня выявления недоимки. Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику в течение 10 дней с даты вступления в силу соответствующего решения.

Эти правила применяются также в отношении сроков направления требования об уплате пеней и штрафа.

Исполнение налогоплательщиком своих обязательств закон обеспечивает следующими способами:

- залогом имущества;
- поручительством;
- пеней;
- приостановлением операций по счетам в банке;
- наложением ареста на имущество налогоплательщика.

Залог и поручительство применяются только в тех случаях, когда было принято решение об изменении срока уплаты налога или сбора. Иные способы обеспечения могут применяться в любых случаях при наличии факта несвоевременной уплаты налога и вынесении постановления налоговым органом.

1. **Залог имущества** оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик, так и третье лицо.

Предметом залога согласно ст. 336 ГК РФ может быть всякое имущество, в том числе вещи и имущественные права (требования), за исключением имущества, изъятого из оборота, требований, неразрывно связанных с личностью кредитора, в частности требований об алиментах, о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, и иных прав, уступка которых другому лицу запрещена законом.

В договоре о залоге должны быть указаны предмет залога и его оценка, существо, размер и срок исполнения обязательства, обеспечиваемого залогом. В нем должно также содержаться указание на то, у какой стороны находится заложенное имущество.

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества.

2. В силу **поручительства** поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующие пени.

Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя проводится налоговым органом в судебном порядке.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

3. **Пеней** является денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пени не начисляются в следующих случаях:

- на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке либо наложен арест на имущество налогоплательщика;

- на сумму недоимки, которая образовалась в результате выполнения им письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства, данных ему финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика.

4. **Приостановление операций по счету** означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Приостановление операций по счету не распространяется:

- на платежи, очередность исполнения которых предшествует очередности исполнения обязанности по уплате налогов;

- на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов, пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему РФ.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может приниматься в следующих случаях:

- в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией требования об уплате налога, пеней или штрафа.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком расходных операций по этому счету, за исключением операций, названных выше, в пределах суммы, указанной в решении;

- в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган в течение 10 дней по истечении установленного срока представления такой декларации.

Приостановление операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до получения банком решения налогового органа об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

5. **Арестом имущества** в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арест имущества проводится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога, пеней и штрафов и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика-организации.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Полным арестом имущества признается ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога, пеней и штрафов.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего

постановления.

НК РФ четко регулируется также **порядок зачета и возврата излишне уплаченных или излишне взысканных сумм**.

В целом рассмотренные взаимоотношения налогоплательщика и налогового органа сквозь призму их прав и обязанностей явно указывают на присутствие в них элемента соперничества, являющегося одновременно и фактором развития налоговой системы. Развитие это должно неизбежно вести к их партнерству, ибо, чем лучше взаимопонимание между ними, тем выше эффективность системы налогов. Скорость движения по пути от соперничества к партнерству во многом зависит от качества налогового законодательства, четко прописывающего все правила и процедуры поведения участников налоговых правоотношений.

2.5. Налоговый контроль

Налоговый контроль - неотъемлемый элемент любой системы обязательных платежей и условие существования налоговой системы. **Налоговый контроль** - деятельность уполномоченных органов по исполнению налогового законодательства.

Контрольная деятельность государства ориентирована на создание совершенной системы налогообложения и достижение уровня налоговой дисциплины, при которой исключаются или сводятся к минимуму нарушения налогового законодательства.

В связи с этим налоговый контроль нацелен на предотвращение нарушений налогового законодательства, а также на постоянное выявление и изъятие в бюджетную систему недоимок по налогам, о чем свидетельствуют, как уже отмечалось, широкие полномочия, предоставленные налоговым органам.

Основная цель налогового контроля конкретизируется в следующих задачах:

- обеспечение правильности исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет;
- обеспечение неотвратимости наказания нарушителей налогового законодательства;
- предупреждение нарушений налогового законодательства;
- возмещение ущерба, причиненного государству в результате нарушений налогового законодательства.

Главным субъектом налогового контроля являются налоговые органы, а именно ФНС России и ее территориальные органы. Таможенные органы имеют полномочия налоговых органов в отношении налогов и сборов, уплачиваемых при пересечении таможенной границы РФ. Органы внебюджетных фондов согласно НК РФ пользуются правами и несут обязанности налоговых органов в тех случаях, когда налоговое законодательство возлагает на них обязанности по осуществлению налогового контроля. Среди наиболее важных этапов налогового контроля можно выделить:

1) регистрацию и учет налогоплательщиков;
2) прием налоговой отчетности;
3) проведение камеральных и выездных проверок и оформление их результатов.

Рассмотрим содержание каждого из этих этапов.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат **постановке на учет в налоговых органах:**

- по местонахождению организации;
- по местонахождению обособленных подразделений организации;
- по месту жительства физического лица;
- по местонахождению принадлежащего организациям и физическим лицам недвижимого имущества и транспортных средств.

Законодательством определены все детали процесса регистрации налогоплательщиков: отдельные категории плательщиков (например, иностранные граждане), обособленность подразделений организации, местонахождение имущества, сроки постановки и снятия с учета и др.

Сведения о налогоплательщике с момента его постановки на учет в налоговом органе являются налоговой тайной.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов **идентификационный номер налогоплательщика** (ИНН). Налоговый орган указывает его во всех направляемых ему уведомлениях. Каждый налогоплательщик проставляет свой идентификационный номер в декларациях, отчетах, заявлениях и иных документах, подаваемых в налоговый орган.

Физические лица, не являющиеся индивидуальными предпринимателями, вправе не указывать ИНН в представляемых в налоговые органы налоговых декларациях, заявлениях или иных документах.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения ИНН определяются налоговым органом. Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Основной формой налоговой отчетности является декларация. **Налоговая декларация** - это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога или о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате.

Налоговая декларация (расчет) представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде вместе с документами, которые должны прилагаться к налоговой декларации (расчету). Тем самым действующим законодательством устанавливаются два способа представления налоговых деклараций: традиционный (отчетности на бумажных носителях) и новый (в электронном виде). Расширение сферы применения современных информационных технологий взаимодействия позволяет существенно сократить издержки и налогоплательщика, и налоговых органов.

Налоговая отчетность представляется в установленные законодательством сроки, нарушение которых влечет за собой ответственность. При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации факта неотражения или неполноты отражения сведений, а также ошибок налогоплательщик обязан внести необходимые изменения в налоговую декларацию и представить в налоговый орган уточненную налоговую декларацию. Формы декларации утверждаются по согласованию с Минфином России.

Налоговые проверки по праву считаются основной формой налогового контроля. Объектом налоговой проверки, по существу, является вся деятельность налогоплательщика, прямо или косвенно связанная с исчислением и уплатой налогов.

Проверки бывают камеральными и выездными.

Камеральная налоговая проверка проводится по местонахождению налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями (без какого-либо специального решения руководителя налогового органа) в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета).

Камеральная налоговая проверка представляет собой форму текущего (повседневного) контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов, а также за соблюдением порядка перечисления налогов в бюджеты разных уровней. Собственно говоря, проведение камеральных проверок составляет основную часть служебной деятельности должностных лиц налоговых органов.

При камеральной налоговой проверке изучается налоговая отчетность, представленная налогоплательщиком по установленным формам (налоговые декларации, расчеты по налогам, справки об авансовых платежах и др.), а также контролируется правомерность использования налоговых льгот. Представленная отчетность анализируется на предмет правильности содержащихся в ней расчетов (арифметическая проверка), соблюдения установленных правил составления (заполнения) форм отчетности (формальная проверка), а также сроков представления отчетности и уплаты налогов.

Налогоплательщик по требованию налогового органа обязан давать объяснения, представлять дополнительные сведения и документы. Речь идет не о любых документах, а лишь о тех из них, которые подтверждают правильность исчисления налога (т.е. содержат сводные показатели, положенные в основу налогового расчета) и своевременность перечисления налога в бюджет соответствующего уровня (копии платежных поручений и т.д.).

По общему правилу срок проведения проверки составляет три месяца. С учетом того что правовые последствия несоблюдения указанного срока частью первой НК РФ не предусмотрены, данное положение в большой степени носит характер нормы, регулирующей внутреннюю деятельность налоговых органов.

Выездная налоговая проверка проводится вне местонахождения налогового органа, а именно по местонахождению налогоплательщика, объекта налогообложения или источника объекта налогообложения.

В отличие от камеральной налоговой проверки для проведения выездной налоговой проверки

требуется специальное решение налогового органа, определяющее: налогоплательщика, в отношении которого проводится проверка; предмет проверки, т.е. налоги, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке; периоды, за которые проводится проверка; должностных лиц налогового органа, уполномоченных на проведение проверки.

Объектом выездной проверки могут быть любые документы, находящиеся в распоряжении налогоплательщика и относящиеся к его деятельности, а также предметы, помещения и территории, с использованием которых связана деятельность налогоплательщика. Состав документов, которые могут быть истребованы у проверяемого налогоплательщика, а также предметов, помещений и территорий, которые могут быть подвергнуты осмотру (обследованию), ограничивается предметом проверки, определенным в решении о ее проведении.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествовавших году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Для проведения выездных налоговых проверок НК РФ установлены следующие **ограничения:**

- налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период;

- налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года. Исключение составляют случаи принятия решения руководителем ФНС России о необходимости выездной налоговой проверки налогоплательщика сверх указанного ограничения.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Этот срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

В рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

По завершении выездной налоговой проверки проверяющий обязан составить **справку о проведенной проверке**, в которой указываются предмет и сроки проверки, и вручить ее налогоплательщику или его представителю.

В ходе проверки налоговые органы в строгом соответствии с законом применяют специфические формы и методы контроля. В частности, в необходимых случаях налоговые органы могут привлекать свидетеля для дачи показаний, проводить экспертизы, осматривать территорию и помещения налогоплательщика, производить выемку документов и другие действия.

Важнейшим итоговым документом контроля является **акт налоговой проверки,** который составляется:

- по результатам выездной налоговой проверки в течение двух месяцев со дня составления справки о проведенной выездной налоговой проверке (трех месяцев - для консолидированной группы налогоплательщиков);

- в течение 10 дней после окончания камеральной налоговой проверки - в случае выявления нарушений законодательства о налогах и сборах.

Акт налоговой проверки составляется по установленной схеме, подписывается лицами, проводившими соответствующую проверку, и лицом, в отношении которого осуществлялась эта проверка (его представителем).

Лицо, в отношении которого выполнялась налоговая проверка, в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих, в течение 15 дней (30 дней - для консолидированной группы налогоплательщиков) со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по акту.

Акт налоговой проверки и другие материалы налоговой проверки, в ходе которой были выявлены нарушения законодательства, а также представленные проверяемым лицом 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 на представление возражений по акту проверки (15 рабочих дней). По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки выносится решение либо о привлечении к ответственности, либо об отказе в привлечении к ответственности. Порядок принятия решения и его обжалования налогоплательщиком строго регламентирован по процедуре и срокам.

В 2012 г. НК РФ пополнился разд. V.1, регулирующим вопросы налогообложения при использовании

трансфертного ценообразования. Название раздела говорит само за себя - "Взаимозависимые лица. Общие положения о ценах и налогообложении. Налоговый контроль в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами. Соглашение о ценообразовании". По мнению Минфина России, новый раздел приближает отечественные стандарты налогового регулирования в этой области к международным, в основе которых лежит Руководство ОЭСР по трансфертному ценообразованию для транснациональных компаний и налоговых ведомств, и должен повысить эффективность налогового администрирования. О взаимозависимых лицах уже упоминалось при характеристике налогоплательщиков. Здесь же речь идет о налоговом контроле за сделками между ними. Проблема в следующем.

Трансфертная цена - это цена, устанавливаемая в хозяйственных операциях между разными подразделениями единой компании или между участниками единой группы компаний (такие сделки часто называют контролируемыми). Соответственно, деятельность по установлению таких "внутренних" цен называется трансфертным ценообразованием. Трансфертная цена может существенно отличаться от цены на аналогичный продукт, установившейся на открытом рынке. Причины отклонения трансфертной цены от рыночной могут быть различными, однако чаще всего мотивом манипуляции трансфертными ценами являются налоговые соображения. Особенно актуально это для транснациональных компаний и холдингов. Поскольку налоговое бремя в разных странах существенно различается, естественным побуждением финансовых менеджеров международного холдинга будет перераспределить прибыль всего холдинга методами трансфертного ценообразования в пользу наименее налогооблагаемых элементов холдинга. В частности, такими наименее налогооблагаемыми элементами могут быть безналоговые офшорные компании. Простейший вариант - экспорт или импорт товаров через промежуточную офшорную компанию с целенаправленным варьированием контрактной цены сделки с этой компанией.

Понятно, что налоговые власти налогооблагаемых стран не склонны мириться с таким размыванием своей налоговой базы. Большинство развитых стран установили серьезные ограничения на свободу манипулирования трансфертными ценами для налоговых целей. Формулировки норм закона могут быть различными, но в основном они базируются на "правиле вытянутой руки", согласно которому налогооблагаемая прибыль компании может быть пересчитана к уровню, который имел бы место, если бы компания не зависела от своей группы (находилась от нее на расстоянии "вытянутой руки").

Даже если трансфертное ценообразование не используется целенаправленно в качестве инструмента налоговой минимизации, существует риск, что трансфертная цена будет пересмотрена налоговыми органами, несогласными с ее уровнем. Так, британская фармацевтическая компания GlaxoSmithKline в 2006 г. была вынуждена выплатить налоговым властям США 3,4 млрд долл. и отказаться от права на налоговое возмещение в размере 1,8 млрд долл. в связи с судебным спором относительно применяемых компанией методов трансфертного ценообразования.

Наконец-то и в нашей стране сделан важный шаг в решении этой давно обсуждаемой проблемы. А ее масштабы велики, не случайно ей отведен целый раздел в 25 статей! В НК РФ указываются: признаки взаимозависимости; налоги, по которым в ходе налогового контроля проверяется полнота их исчисления и уплаты; особенности признания цен рыночными; условия сопоставимости сделок; методы определения доходов; группы контролируемых сделок; особенности контроля; требования к соглашению между налогоплательщиком и налоговым органом о порядке определения цен и применения методов ценообразования в контролируемых сделках для целей налогообложения в течение срока его действия (соглашение о ценообразовании).

Законодательное регулирование налогового контроля за трансфертным ценообразованием направлено на эффективное противодействие использованию трансфертных цен в сделках между организациями, осуществляющими свою деятельность в юрисдикциях с разными налоговыми режимами, в целях уклонения от налогообложения. Вместе с тем не должны создаваться препятствия для деятельности добросовестных налогоплательщиков на территории РФ, в том числе крупных холдинговых компаний.

2.6. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

В НК РФ разграничены понятия "налоговое правонарушение" и "нарушение законодательства о налогах и сборах". В ст. 10 НК РФ речь идет о "нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления", причем ответственность за их совершение наступает в соответствии с законодательством об административных правонарушениях, уголовным и уголовно-процессуальным законодательством.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Определение налогового правонарушения как виновно совершенного действия означает, что деяние не только объективно имело противоправный характер, но и осознавалось (либо должно было осознаваться) совершившим его лицом как противоправное. Деяние, совершенное лицом, не способным выработать адекватное субъективное отношение к содеянному, либо деяние, совершение которого не зависело от воли лица и было обусловлено внешними обстоятельствами, не может быть признано правонарушением.

Деяние считается совершенным в нарушение налогового законодательства, если оно выразилось:

- в неисполнении обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством (например, невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов);

- в нарушении установленных законодательством запретов или предписаний (например, несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест) либо воспрепятствовании осуществлению налоговыми органами предоставленных им прав (например, незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа на территорию или в помещение).

Поскольку отличительным признаком налогового правонарушения является его наказуемость согласно НК РФ, следует признать, что понятия налоговой ответственности и ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах не тождественны, второе намного шире первого и предполагает уголовную, административную и дисциплинарную ответственность, применяемую для охраны налогово-правовых норм.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица. При этом физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

НК РФ устанавливает **принципы налоговой ответственности**.

Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Данный принцип означает приоритет норм НК РФ при регулировании правоотношений, связанных с привлечением к налоговой ответственности.

НК РФ - единственный нормативно-правовой источник, регулирующий правоотношения, связанные с привлечением к ответственности за совершение налоговых правонарушений, при этом не допускается расширительное толкование норм законодательства о налогах и сборах, а также применение закона, устанавливающего ответственность за налоговые правонарушения по аналогии. Таким образом, в случае привлечения лица к налоговой ответственности следует руководствоваться исключительно положениями, предусмотренными НК РФ.

Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. В данном случае речь идет именно об однократности привлечения к ответственности за одно и то же правонарушение. Согласно данному принципу запрещается повторно возбуждать производство по одному и тому же делу о налоговом правонарушении, если уже имеется вступившее в законную силу решение суда или налогового органа по этому делу.

Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством.

При решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик - физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ. При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ. Однако названные лица при наличии оснований могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности.

Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы.

Судебная практика разрешения налоговых споров основана на презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики. В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, достоверны. Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на этот орган.

Изложенное правило следует непосредственно из едва ли уместной в налогах **презумпции невиновности** и означает, что для разрешения спорной ситуации при отсутствии однозначных доказательств виновности лица любые неясности, сомнения или противоречия должны быть истолкованы в пользу налогоплательщика. Данное правило применяется во взаимосвязи с принципом, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

В законодательстве о налогах выделяются две формы вины при совершении налоговых правонарушений. Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние **умышленно** или **по неосторожности**.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

В соответствии с этим правилом деятельность организации реализуется посредством действий ее работников, следовательно, и совершенные организацией налоговые правонарушения обусловливаются соответствующими правонарушениями ее должностных лиц.

НК РФ определены **обстоятельства, исключающие вину** лица в совершении налогового правонарушения, например в случае выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений, данных ему финансовым или налоговым органом.

В НК РФ прописаны также **условия, смягчающие или отягчающие ответственность** налогоплательщика: в первом случае это может быть, к примеру, совершение правонарушения в силу служебной зависимости, во-вторых, единственное обстоятельство - совершение правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное налоговое правонарушение.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет **три года**.

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является **налоговая санкция** в виде денежного взыскания (штрафа). При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ. При наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100%. При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Специальная глава НК РФ посвящена видам налоговых правонарушений и размерам санкций за их совершение. Таких видов достаточно много, например, одной из статей НК РФ устанавливается ответственность **за уклонение от постановки на учет** в налоговом органе. Под уклонением следует понимать ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе. Субъектами правонарушения признаются организации и индивидуальные предприниматели, ведущие предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учет. Под

ведением деятельности подразумеваются реальные факты финансово-хозяйственной деятельности, результат которых будет участвовать в формировании объекта налогообложения хотя бы по одному налогу независимо от того, должна ли будет организация уплатить такой налог.

Объективная сторона данного налогового правонарушения выражается в неподаче организацией или индивидуальным предпринимателем в установленный срок заявления о постановке на учет в налоговом органе (противоправное действие). Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе влечет за собой взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб., а ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет карается штрафом в размере 10% доходов, полученных в результате такой деятельности, но не менее 40 тыс. руб.

2.7. Обжалование актов налоговых органов и действий должностных лиц

Сфера налогообложения весьма конфликтна, и конфликт этот заложен в природе человека, который (за крайне редким исключением) не намерен добровольно оплачивать чужие потребности. Налоги служат для производства общественных благ, которые практически никогда не совпадают с индивидуальным спросом налогоплательщика: "мне не нужна оборона, поскольку я не собираюсь воевать", "мне не нужно уличное освещение: я не гуляю по ночам" и т.д., т.е. всегда присутствует сильный "оправдательный" фактор для неплательщика, даже если он искренен.

Но есть еще "зайцы", которые норовят проехать за чужой счет. Кроме того, сложность законодательства и не всегда ясное его изложение часто становятся причиной разночтений и споров. В связи с этим надеяться на скорое и полное взаимопонимание участников налоговых отношений не приходится (если имеется возможность не платить, платы не будет). Все это требует четко отлаженной системы разрешения конфликтов и процедур обжалования.

НК РФ гласит, что "каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействия нарушают его права". При этом указание в жалобе **предмета обжалования** является существенным элементом жалобы, без чего обращение налогоплательщика не может быть признано жалобой.

Акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы **в вышестоящий налоговый орган** (вышестоящему должностному лицу) или **в суд**. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

В случае обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц по заявлению налогоплательщика исполнение обжалуемых актов, совершение обжалуемых действий могут быть приостановлены.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается в течение трех месяцев со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

Обжалование решений налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенных по результатам налоговых проверок, происходит через процедуру подачи так называемой **апелляционной жалобы**.

Как уже отмечалось, принятое налоговым органом решение вступает в силу и подлежит исполнению по истечении 10 рабочих дней с даты его получения налогоплательщиком. В течение этого срока налогоплательщик вправе подать апелляционную жалобу. Такая жалоба на указанные решения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения в налоговый орган, вынесший это решение, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Вышестоящий налоговый орган, рассматривающий жалобу, должен принять решение по ней в течение одного месяца со дня ее получения. Однако указанный срок может быть продлен руководителем (заместителем руководителя) налогового органа, но не более чем на 15 дней, причем продление сроков может быть обусловлено только одним основанием - временем для получения документов (информации), необходимых для рассмотрения жалобы.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу - без удовлетворения;
- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

Жалобы (исковые заявления) плательщика, поданные в суд, рассматриваются в порядке, установленном гражданским и арбитражным законодательством.

Выводы

В модуле 2 рассмотрены основные положения налогового законодательства и дано лишь общее представление о содержании и структуре НК РФ. С течением времени НК РФ будет приобретать все более законченный вид. Однако это отнюдь не снимает проблему расширения научно-практической работы по совершенствованию налогообложения. Дальнейшее движение налоговой системы России и впредь будет обусловливаться двумя группами факторов.

Одна из них - **общие закономерности** формирования и развития налоговых систем. Ее влияние, по существу, выражает основные требования налоговой теории, нарушение которых приводит к нездоровым деформациям налоговых отношений и обострению главного противоречия налогообложения между эффективностью и справедливостью.

Другая группа факторов представлена концептуальными положениями **общеэкономической политики**, с которой всегда сообразуется политика налоговая. В этом отношении ставка на углубление либерализации экономики реализовалась в прямом ослаблении регулирующей роли государства и требовании сокращения его расходов и снижения налогов. Однако в подобной политике не учитывается специфика России, выражающаяся в традиционно сильной позиции государства во всех отечественных реформах. Преобразования последних лет не являются исключением, так что без прямого участия государства, прежде всего в экономике, преодоление кризиса и выход России на траекторию устойчивого экономического роста представляются долгими и тяжелыми, если не проблематичными.

Контрольные вопросы

1. Как можно определить налоговую систему?
2. Опишите структуру НК РФ.
3. Какие документы относятся к актам налогового законодательства?
4. В каком случае нормативный правовой акт может быть признан не соответствующим НК РФ?
5. Какие акты по НК РФ не имеют обратной силы?
6. Дайте определение налога.
7. Назовите принципы налогообложения в Российской Федерации.
8. Налог считается установленным, когда определены...
9. Какие налоги РФ относятся к местным?
10. В чем отличие налогового агента от налогоплательщика?
11. Каковы права налогоплательщика?
12. Назовите обязанности налогоплательщика.
13. В чем состоят функции ФНС России?
14. Перечислите права налогового органа.
15. Каковы обязанности налоговых органов?
16. Какие существуют формы изменения сроков уплаты налогов в Российской Федерации?
17. Назовите способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.
18. Что такое налоговый контроль?
19. Каковы основные этапы налогового контроля?
20. В чем смысл ИНН?
21. Сформулируйте цель налоговых проверок.
22. Какие виды налоговых проверок определены в НК РФ?
23. О чем свидетельствует акт налоговой проверки?
24. Дайте определение налогового правонарушения.
25. Назовите принципы налоговой ответственности в Российской Федерации.
26. Приведите пример обстоятельства, смягчающего ответственность.

27. Что является отягчающим налоговую ответственность обстоятельством?
28. Какие виды налоговых правонарушений вы можете назвать?
29. Каков срок давности по налоговым правонарушениям в Российской Федерации?
30. Что такое апелляционная жалоба?
31. Каков порядок обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения?

Задания

1. Выявите сходство и различие принципов построения налоговой системы России и классических принципов Смита - Вагнера - Стиглица.
2. Покажите, что сочетание п. 5 ст. 3 и п. 1 ст. 8 НК РФ запрещает взимать штраф с водителя автомобиля за превышение скорости.
3. Предложите налог, удовлетворяющий всем требованиям НК РФ.
4. Дополните (сократите) перечень прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов.
5. Опишите процедуру применения "требования об уплате налога" в механизме исполнения налоговой обязанности и раскройте смысл этой процедуры.
6. Изложите последовательность процесса проведения налоговым органом выездной налоговой проверки.
7. Приведите аргументы "за" презумпцию невиновности и "против" нее при совершении налоговых правонарушений.
8. Ролевая игра: порядок действий налогоплательщика и налогового органа при обжаловании ненормативного правового акта.

Литература

Основная
Конституция РФ.
Налоговый кодекс РФ. Часть первая.
Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 2008.
Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный). М.: МЦФЭР, 2002.
Дополнительная
Лыкова Л.Н. Налоговая система России: общее и особенное. М.: Наука, 2005.
Майбуров И.А. Теория и история налогообложения. М.: ЮНИТИ, 2007.
Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Постатейный комментарий. М.: Статут, 1999.
Нестеров Г.Г., Попонова Н.А., Терзиди А.В. Налоговый контроль. М.: ЮНИТИ, 2008.
Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2012 год и на плановый период 2013 и 2014 годов.

Модуль 3. КОСВЕННОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

3.1. Сущность косвенного налогообложения
3.2. Налог на добавленную стоимость
3.3. Акцизы

Цели модуля - раскрытие сущности косвенного налогообложения и знакомство с тем, как вопросы косвенного налогообложения рассматривались в классических научных трудах в области экономики, а также с их современной трактовкой; общая характеристика НДС и акцизов; ознакомление с основными правовыми нормами НК РФ, регулирующими отношения в области обложения НДС и акцизами, и рассмотрение конкретных ситуаций, связанных с применением указанных налогов.

Изучив модуль, студент должен:

- понимать сущность косвенного налогообложения и знать, как вопросы косвенного налогообложения рассматривались в классических научных трудах в области экономики;
- владеть общей информацией о косвенных налогах, действующих в Российской Федерации, и

правовой базой, регулирующей отношения в области обложения НДС и акцизами;

- уметь применять на практике полученные знания для решения конкретных задач, связанных с исчислением, взиманием и уплатой НДС и акцизов.

3.1. Сущность косвенного налогообложения

Общая характеристика косвенных налогов, действующих в Российской Федерации

В российской налоговой системе существуют два налога, которые относятся к так называемым **косвенным налогам**.

Это **НДС и акцизы**. Правовая база для них содержится соответственно в гл. 21 и 22 НК РФ.

Посмотрим, что роднит эти налоги между собой и что отличает их от других налогов. Прежде всего отметим, что только в связи с НДС и акцизами в НК РФ используется такое специфическое выражение, как **"сумма налога, предъявляемая продавцом покупателю"**. Необходимость предъявления покупателю суммы налога означает возникновение у продавца обязательств, установленных ст. ст. 168 и 198 НК РФ соответственно по НДС и акцизам.

Оба налога тесно связаны с отношениями между продавцами и покупателями и операциями купли-продажи. Данная связь прослеживается в ст. ст. 146 и 182 НК РФ, в которых определяются объекты налогообложения для НДС и акцизов соответственно. В названных статьях одним из основных объектов налогообложения признается **реализация:**

- для НДС - это реализация товаров, работ, услуг;
- для акцизов - это реализация лицами произведенных ими подакцизных товаров.

Согласно НК РФ в качестве объекта налогообложения для рассматриваемых налогов выступает также **ввоз товаров на таможенную территорию РФ**. В данном случае в качестве особого вида "реализации" можно рассматривать операцию импорта товаров.

При осуществлении операций реализации продавец дополнительно к стоимости продаваемой им продукции предъявляет покупателю сумму соответствующего косвенного налога. Исходя из полученной суммы налога и полагающихся вычетов продавец исчисляет сумму, которую он обязан перечислить в бюджет. В результате получается, что государство на самом деле облагает соответствующим налогом покупателя, но делает это не прямо, а косвенно, через реализацию (куплю-продажу) как объект налогообложения и через посредника, а именно продавца как налогоплательщика.

Вопросы косвенного налогообложения в классических научных трудах

В научной литературе описаны разные подходы к определению прямых и косвенных налогов.

Шотландский экономист **А. Смит**, классик экономической науки, подробно обсуждал понятие косвенного налогообложения еще в 1776 г. в работе "Исследование о природе и причинах богатства народов".

Он полагал, что косвенные налоги возникли из-за трудностей, которые государство испытывало при попытках облагать доходы своих подданных напрямую, в силу чего государство прибегло к **косвенному обложению доходов через расходы**.

Смит видел, что государство не знало, как облагать непосредственно доходы граждан, и этим объяснял появление **налогов на предметы потребления**, с помощью которых государство пыталось облагать доходы косвенно, через расходы, которые в большинстве случаев должны соответствовать доходам и производятся при покупке предметов потребления.

Среди предметов потребления Смит выделял **предметы необходимости** и **предметы роскоши**. К предметам необходимости он относил не только предметы, которые жизненно необходимы, но и такие, обходиться без которых в силу обычаев страны считается неприличным. При этом он делал вывод, что косвенный налог на предметы необходимости действует точно так же, как прямой налог на заработную плату.

Вместе с тем Смит считал, что налоги на предметы роскоши действуют подобно законам против роскоши и побуждают большинство населения уменьшать потребление предметов роскоши или совсем воздерживаться от него.

Анализируя, как налоги влияют на цены, Смит заключил, что налоги на предметы роскоши не ведут к повышению цен на другие товары. А налоги на предметы необходимости, по его мнению, неизбежно ведут к повышению цен всех товаров и к уменьшению их продажи и потребления.

Во времена Смита главными налогами на предметы необходимости в Великобритании были налоги на соль, кожу, мыло и свечи. По поводу обложения, например, соли Смит отмечал, что соль облагалась налогом еще у римлян, которые считали, что, так как количество потребляемой соли невелико и покупается она постепенно, никто не может сильно ощущать даже очень большой налог на нее.

Смит глубоко исследовал акцизы и таможенные пошлины. Он писал, что налоги в виде акцизов взимаются в основном с продуктов отечественного производства, предназначенных для потребления внутри страны, и налагаются на предметы роскоши и немногие виды продуктов наиболее широкого потребления. Таможенные пошлины, как отмечал Смит, имели более древнее происхождение и обозначали обычные (customs - обычай) платежи, которыми одинаково облагались как предметы необходимости, так и предметы роскоши, как товары вывозимые, так и ввозимые.

Анализируя практику совершения экспортно-импортных операций, Смит пришел к вполне современным выводам о **злоупотреблениях, возникновению которых способствуют косвенные налоги**. Он указывал, что высокие пошлины на ввоз многих иностранных товаров в целях уменьшения их потребления в Великобритании во многих случаях поощряли контрабанду и уменьшали таможенный доход. Возмещения же при вывозе товаров, которые осуществлялись в виде премии при вывозе отечественных товаров и путем возврата пошлин при обратном вывозе иностранных товаров, создавали почву для многочисленных злоупотреблений и для особого вида контрабанды. Так, в целях получения премии или возвратной пошлины товары грузили на корабль и отправляли в море, но после того тайком снова выгружали в другой части страны. Смит сделал заключение, что купцы-импортеры из-за высоких пошлин ввозят товаров как можно больше контрабандным путем и как можно меньше через таможни, а купцы-экспортеры, чтобы получить премии или возвратные пошлины, наоборот, провозят через таможни гораздо больше, чем на самом деле вывозят.

Весьма актуальными выглядят и рассуждения Смита о налогах на алкогольную продукцию. Он писал, что в Великобритании принята политика затруднять употребление спиртных напитков из-за их разрушительного действия на здоровье и нравственность народа и в связи с этим налоги на производство спирта не должны способствовать снижению цены алкоголя.

Подводя итоги, **Смит сделал ряд выводов относительно налогов на потребление,** в частности о том, что косвенные налоги всегда берут из карманов населения гораздо больше, чем почти всякий другой налог, при этом:

1) взимание таких налогов **требует значительного числа чиновников**, жалованье и поборы которых ложатся действительным налогом на население и ничего не приносят казначейству;

2) такие налоги неизбежно наносят определенный вред или **задерживают развитие некоторых отраслей промышленности**, причем неизбежное повышение цены облагаемого продукта ведет к сокращению его потребления, следовательно, и его производства;

3) **стремление людей уйти от этих налогов** посредством контрабанды нередко ведет к конфискациям и другим карам, совершенно разоряющим контрабандиста, который, по выражению Смита, хотя и заслуживает порицания за нарушение законов, установленных властью, но часто не способен нарушать **законы естественной справедливости**, и он был бы прекрасным гражданином, если бы законы страны не делали преступлением то, что природа никогда не думала признавать таковым;

4) подобные налоги подвергают предпринимателей, в частности розничных торговцев, **частому и придирчивому контролю** со стороны сборщиков налогов и всегда приносят им много неприятностей и затруднений, и хотя такого рода неприятности не представляют собой формально издержек, но они эквивалентны расходу, который человек готов понести для того, чтобы откупиться от них.

Английский экономист **Д. Рикардо**, другой классик экономической науки, также не обошел вниманием вопросы косвенного налогообложения в работе 1817 г. "Начала политической экономии и податного обложения". Он считал, что наиболее пригодным объектом для обложения являются товары, которые благодаря природе или искусству производятся при особенно благоприятных условиях, при этом **налоги на предметы роскоши имеют некоторые преимущества в сравнении с налогами на предметы необходимости**. Налоги на предметы роскоши так тесно сливаются с ценой, что покупатель вряд ли даже подозревает, что он платит налог.

Но есть и **недостатки**. Во-первых, эти налоги не затрагивают капитал, хотя есть необходимость, чтобы капитал также "вносил свою долю" в покрытие государственных расходов. Во-вторых, трудно

определить точно размеры названных налогов, так как они иногда даже не затрагивают дохода. Например, склонный к бережливости человек может освободиться от налога на вино, отказавшись от его потребления, так что правительство не сможет взять с этого человека ни одного шиллинга путем подобного налога. От уплаты налогов на расходы может уклоняться скряга, который при больших доходах тратит только их малую часть. Если бы соответствующие суммы, как считал Рикардо, вычитались из доходов человека, то скряга не смог бы уклониться от несения государственных тягот.

П. Самуэльсон, первый американец, удостоенный в 1970 г. Нобелевской премии по экономике, дал очень краткое определение косвенных налогов. В одной из самых известных книг по экономике косвенными он назвал налоги, которыми облагаются товары и услуги и которые являются "косвенными" для потребителей. Как достоинство косвенных налогов он отметил то, что они определяются уровнем продажи.

Сегодня **косвенные налоги** (indirect taxes) определяются как налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене товаров или тарифу на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщиков.

Производители и продавцы обычно выступают в роли сборщиков косвенных налогов, уполномоченных на то государством, а покупатели являются плательщиками косвенных налогов. Наиболее распространены косвенные налоги в виде акцизов, налогов с продаж, пошлин. Налог на добавленную стоимость фактически представляет собой налог с продаж, сбор которого осуществляется, однако, не в один прием на стадии продажи товаров конечному потребителю, а в несколько последовательных этапов по мере производства конечного продукта **(на разных стадиях его производства)**.

Сравнивая косвенные налоги с прямыми, важно отметить следующее.

Прямые налоги в отличие от косвенных позволяют непосредственно учитывать платежеспособность налогоплательщиков, реализовать справедливое прогрессивное налогообложение, характеризуются ясностью правил обложения, простотой организации и дешевизной взимания, вносят в финансовые отношения между государством и налогоплательщиками прозрачность и дают возможность четкого понимания истоков возникновения соответствующих прав и обязанностей.

Однако прямые налоги в силу их прямого ("откровенного") характера обычно негативно воспринимаются налогоплательщиками.

Вместе с тем косвенные налоги не столь "откровенно" бросаются в глаза налогоплательщику. Создается впечатление, что они уплачиваются как бы добровольно и способствуют сбережению средств. Но это никак не может относиться, например, к налогам на предметы первой необходимости, поскольку в этом случае добровольность уплаты налогов формальна, а фактически люди вынуждены платить такие налоги в силу необходимости удовлетворения своих насущных потребностей.

Тем не менее косвенные налоги, основу которых составляют налоги с потребления разных предметов, помогают собирать средства для покрытия огромных современных государственных расходов. Кроме того, косвенные налоги прекрасно выполняют регулирующие функции. В следующих пунктах настоящего модуля будут рассмотрены конкретно два налога: НДС и акцизы.

3.2. Налог на добавленную стоимость

Согласно ст. 17 части первой НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком, если они предусмотрены законодательством.

Конкретные положения, относящиеся непосредственно к НДС, содержатся в гл. 21 НК РФ.

На примере НДС видны недостатки, которые свойственны косвенным налогам и отмечались классиками экономической науки.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками в соответствии со ст. 19 части первой НК РФ признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги.

Налогоплательщиками по налогу на добавленную стоимость согласно ст. 143 НК РФ являются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками НДС в связи

с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Не признаются налогоплательщиками по НДС ряд лиц, связанных с проведением Олимпийских игр в Сочи (ст. 143 НК РФ), а также организации и предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ст. 346.1 НК РФ), УСН (ст. 346.11 НК РФ) и систему налогообложения в виде ЕНВД (ст. 346.26 НК РФ), за исключением НДС, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Ряд лиц при соблюдении определенных условий в соответствии со ст. ст. 145, 145.1 НК РФ освобождаются от исполнения обязанностей плательщика НДС. Организации и индивидуальные предприниматели могут попасть в эту категорию, если за три предшествовавших последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров, работ, услуг без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб., но при этом освобождение не предоставляется при реализации подакцизных товаров и ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Не может быть сразу освобождена от уплаты НДС и вновь созданная организация, поскольку для получения такого права необходимо определить выручку за три месяца. При определенных условиях освобождение предоставляется участникам проекта "Сколково".

Лица, решившие использовать право на такое освобождение, должны представить соответствующее письменное уведомление и необходимые документы, подтверждающие право на освобождение, в налоговый орган по месту своего учета не позднее 20-го числа месяца начала использования этого права. Они не могут отказаться от этого освобождения до истечения 12 последовательных календарных месяцев, за исключением случаев, когда право на освобождение будет утрачено. Для продления срока освобождения от уплаты НДС по истечении 12 календарных месяцев не позднее 20-го числа следующего месяца они представляют в налоговые органы необходимые документы, подтверждающие их право на такое освобождение от уплаты налога.

Заметим, что лица, воспользовавшиеся своим правом на освобождение, согласно пп. 3 п. 2 ст. 170 и пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ лишаются права на вычеты по НДС, но приобретают право на вычеты по налогу на прибыль.

Необходимо отметить, что согласно пп. 1 п. 5 ст. 173 НК РФ лица, которые не являются плательщиками НДС или освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, **в случае выставления покупателю счета-фактуры с выделением суммы налога** обязаны исчислять сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, и перечислять в бюджет сумму налога, которая указана в соответствующем счете-фактуре, переданном покупателю (см. также соответствующие письма Минфина России и ФНС России, разъясняющие данную ситуацию). Например, предприниматель, применяющий УСН, может предъявить покупателю сумму НДС, но при этом он должен будет перечислять в бюджет сумму налога, указанную в счете-фактуре, переданном покупателю.

Объекты налогообложения

Один из основных объектов обложения НДС возникает при реализации на территории РФ товаров, работ или услуг.

Согласно ст. 39 части первой НК РФ реализацией товаров, работ или услуг признаются:

- передача (в том числе обмен) права собственности на товары на возмездной основе, а в случаях, прямо оговоренных в НК РФ, - и на безвозмездной основе;

- передача (в том числе обмен) результатов выполненных работ одним лицом для другого лица на возмездной основе, а в случаях, прямо оговоренных в НК РФ, - и на безвозмездной основе;

- возмездное, а в случаях, прямо оговоренных в НК РФ, и безвозмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

В этой статье перечислены также общие случаи, когда некоторые операции не признаются реализацией. Например, не признается реализацией передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью, что важно для таких организаций, как потребительские кооперативы и товарищества.

В ст. 146 гл. 21 НК РФ, относящейся конкретно к НДС, оговорено, что реализацией признается также осуществление вышеуказанных операций на безвозмездной основе.

Объектом налогообложения признаются также передача товаров, выполнение работ, оказание услуг

для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Если же эти расходы учитываются при исчислении налога на прибыль, то такие операции, выполненные для собственных нужд, не считаются реализацией, следовательно, в этом случае не возникает объект налогообложения по НДС.

Признается объектом налогообложения также выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления.

Наконец, объектом налогообложения признается ввоз товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), содержится в ст. 149 НК РФ. Например, не подлежат налогообложению реализация некоторых медицинских товаров и услуг, реализация услуг по перевозке пассажиров и многие другие операции, имеющие социально значимый характер.

Налоговая база, налоговый период

После того как определен объект налогообложения, необходимо установить, каким образом должен исчисляться налог, на кого возложена обязанность его перечисления в бюджет и каков порядок взимания и уплаты налога.

Согласно ст. 52 части первой НК РФ сумму любого налога, подлежащую уплате за налоговый период, необходимо исчислять исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Согласно ст. 163 НК РФ в качестве **налогового периода** для НДС установлен **квартал**.

Весьма важно установить **момент определения налоговой базы**. В соответствии со ст. 167 НК РФ это наиболее ранняя из двух дат: день отгрузки (передачи) товаров, работ, услуг, имущественных прав или день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

В этой же статье НК РФ приводятся исключения из данного правила. Так, при реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам - день реализации складского свидетельства. При некоторых видах реализации товаров, работ, услуг по нулевой ставке (п. 1 ст. 164 НК РФ) моментом определения налоговой базы является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов (ст. 165 НК РФ), подтверждающих обоснованность применения нулевой ставки. Момент определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления - последнее число налогового периода, а при передаче товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд - это день совершения указанных операций. Если товар не отгружается и не транспортируется, то к его отгрузке приравнивается передача права собственности на этот товар.

В гл. 21 НК РФ применяется терминология, основанная на использовании понятий **"день отгрузки"** и **"день оплаты"**. В гл. 25 НК РФ, посвященной налогу на прибыль, используется терминология, основанная на понятиях **"метод начисления"** и **"кассовый метод"**. Как правило, в современном учете применяется метод начисления (учет по отгрузке), в том числе для НДС (ст. ст. 271 - 273 НК РФ).

Какой метод, начисления или кассовый, будет применять налогоплательщик, утверждается приказами, распоряжениями руководителя организации в **учетной политике** для целей налогообложения, которая представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (ст. ст. 11, 167, 170, 248 и др. НК РФ).

О некоторых особенностях определения налоговой базы по НДС сообщается в Письме ФНС России от 10 марта 2011 г. N КЕ-4/3/3790. А именно в случае если моментом определения налоговой базы является день оплаты, частичной оплаты предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг или день передачи имущественных прав, то согласно п. 14 ст. 167 НК РФ момент определения налоговой базы возникает также на день отгрузки товаров, выполнения работ, оказания услуг или на день передачи имущественных прав в счет поступившей ранее оплаты, частичной оплаты.

Таким образом, если ранней датой момента определения налоговой базы для целей исчисления НДС является день полученной предоплаты, то налоговую базу плательщик НДС рассчитывает дважды. При этом размер налога, исчисленный налогоплательщиком с суммы полученной предоплаты под предстоящую

поставку товаров, работ, услуг, на основании п. 8 ст. 171 и п. 6 ст. 172 НК РФ подлежит вычету в налоговом периоде, в котором проведена отгрузка этих товаров, работ, услуг.

В том случае, когда предоплата под предстоящую поставку товаров, работ, услуг и отгрузка этих товаров, работ, услуг осуществлены в одном налоговом периоде, налогоплательщик в налоговой декларации по НДС отражает не только налоговую базу по сумме полученной предоплаты, но и налоговую базу по отгруженным товарам, работам, услугам в счет этой предоплаты, а также заявляет к вычету сумму налога, исчисленную с этой предоплаты.

Согласно п. 3 ст. 168 НК РФ при реализации, а также при получении сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав или получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав.

Таким образом, вне зависимости от того, что в течение пяти календарных дней после получения плательщиком НДС предоплаты под предстоящую поставку товаров, работ, услуг, приходящихся на один налоговый период либо на разные налоговые периоды, проводится отгрузка товаров, работ, услуг, счета-фактуры оформляются в двух экземплярах как на сумму полученной предоплаты, так и при отгрузке товаров, работ, услуг в счет указанной предоплаты.

Вместе с тем если плательщиком НДС (продавцом) в течение пяти дней с момента получения предоплаты под предстоящую поставку товаров, работ, услуг в одном налоговом периоде проведена отгрузка этих товаров, работ, услуг (например, предоплата получена 15 января, соответствующий счет-фактура оформлен 18 января, а товары в счет указанной предоплаты отгружены 19 января и счет-фактура выставлен 22 января), то соответствующие счета-фактуры регистрируются в книге продаж. При этом на основании п. 13 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость счет-фактура, выставленный 18 января и зарегистрированный продавцом в книге продаж при получении суммы предоплаты в счет предстоящих поставок товаров, работ, услуг, регистрируется им в книге покупок с указанием соответствующей суммы НДС при одновременной регистрации в книге продаж счета-фактуры, составленного при отгрузке этих товаров, работ, услуг.

В соответствии со ст. 53 части первой НК РФ **налоговая база** представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база для НДС определяется в соответствии со ст. ст. 153 - 162 НК РФ.

Согласно ст. 153 НК РФ налоговую базу при реализации товаров, работ, услуг налогоплательщик определяет в соответствии с гл. 21 НК РФ в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров, работ, услуг. При ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, налоговую базу налогоплательщик определяет в соответствии с гл. 21 НК РФ, таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

В случае применения налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров, работ, услуг разных налоговых ставок налоговую базу следует определять в отдельности по каждому виду товаров, работ, услуг, облагаемых по разным ставкам. Если применяются одинаковые ставки налога, налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

При исчислении налоговой базы **выручку от реализации** товаров, работ, услуг, передачи имущественных прав определяют исходя из всех доходов налогоплательщика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров, работ, услуг, имущественных прав, полученных им в денежной или натуральной форме, включая оплату ценными бумагами. Аналогичная норма содержится в п. 2 ст. 249 НК РФ: выручку от реализации необходимо определять исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары, работы, услуги или имущественные права, выраженные в денежной или натуральной форме, но для исчисления налога на прибыль эти поступления следует принимать в соответствии со ст. 271 или ст. 273 НК РФ в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов и расходов.

Налоговая база при реализации товаров, работ, услуг определяется обычно как стоимость этих товаров, работ, услуг с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ). При оплате (полной или частичной) в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг налоговую базу определяют исходя из суммы полученной оплаты с учетом НДС.

В случае исчисления НДС при передаче налогоплательщиком товаров, выполнении работ, оказании услуг для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, налоговая база определяется как стоимость этих товаров, работ, услуг, исчисленная исходя из цен реализации идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, аналогичных работ, услуг, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС (п. 1 ст. 159 НК РФ).

Понятия идентичных и однородных товаров, а также рыночных цен определены в ст. 40 части первой НК РФ. Налоговые органы могут проверить правильность цен в отношении сделок, доходы или расходы по которым признаны в соответствии с гл. 25 НК РФ начиная с 1 января 2012 г., если только стороны сделки являются взаимозависимыми, при этом цены, применяемые в сделках, сторонами которых являются невзаимозависимые лица, а также доходы, прибыль, выручка, получаемые сторонами таких сделок, признаются рыночными (ст. 105.3 НК РФ).

При выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации (п. 2 ст. 159 НК РФ).

При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база обычно определяется (ст. 160 НК РФ) как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам). При ввозе продуктов переработки товаров, ранее вывезенных с территории РФ для переработки вне таможенной территории в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории, налоговая база определяется как стоимость такой переработки, причем в отдельности по каждой группе товаров одного наименования, вида и марки, ввозимой на таможенную территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Если в составе одной партии таких товаров присутствуют как подакцизные, так и неподакцизные товары, налоговая база определяется в отдельности в отношении каждой группы указанных товаров. Налоговая база определяется в аналогичном порядке в случае, если в составе партии ввозимых на таможенную территорию РФ товаров присутствуют продукты переработки товаров, ранее вывезенных с территории РФ в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории. Налоговая база при ввозе российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, на остальную часть территории РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, либо при передаче их на территории особой экономической зоны лицам, не являющимся резидентами такой зоны, определяется с учетом особенностей, предусмотренных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле. Далее соответствующие вопросы будут рассмотрены более подробно.

Сумма НДС исчисляется согласно п. 1 ст. 166 НК РФ как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. При раздельном учете, соответствующем разным налоговым базам, итоговая сумма получается в результате сложения сумм НДС, рассчитываемых в отдельности как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз.

Как правило, общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом, момент определения налоговой базы по которым относится к соответствующему налоговому периоду, с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде. Но если налогоплательщиком выступает иностранная организация, не состоящая на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщика, то сумму налога исчисляют налоговые агенты в отдельности по каждой операции реализации товаров, работ, услуг на территории РФ.

Сумма НДС по операциям реализации товаров (работ, услуг), облагаемых по нулевой ставке, рассчитывается в отдельности по каждой такой операции.

Если налогоплательщик не ведет бухгалтерский учет или учет объектов налогообложения, налоговые органы имеют право определять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам.

Предъявление налога покупателю

Налогоплательщик обязан предъявить покупателю соответствующую сумму НДС согласно ст. 168 НК РФ.

При реализации товаров, работ, услуг, передаче имущественных прав налогоплательщик обязан предъявить покупателю соответствующую сумму НДС, которую покупатель должен уплатить **дополнительно к цене** (тарифу) товаров, работ, услуг, имущественных прав.

Аналогично сумма НДС должна быть предъявлена покупателю в случае получения налогоплательщиком сумм оплаты (полной или частичной) в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав, реализуемых на территории РФ.

Предъявление сумм НДС должно быть отражено в специальном документе - **счете-фактуре**, в котором должны быть указаны (ст. 169 НК РФ):

- порядковый номер и дата составления счета-фактуры;
- наименование, адрес и ИНН налогоплательщика и покупателя;
- наименование и адрес грузоотправителя и грузополучателя;
- номер платежно-расчетного документа в случае получения авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг;
- наименования поставляемых (отгруженных) товаров, описание выполненных работ, оказанных услуг и единица измерения (при возможности ее указания);
- их количество (объем);
- наименование валюты;
- цена (тариф) за единицу измерения по договору без учета НДС, а для государственных регулируемых цен (тарифов), включающих в себя НДС, - с учетом этого налога;
- стоимость всего объема товаров, работ, услуг, имущественных прав без НДС;
- сумма акциза по подакцизным товарам;
- налоговая ставка;
- сумма НДС, предъявляемая покупателю товаров, работ, услуг, имущественных прав, которую следует определять исходя из применяемых налоговых ставок;
- стоимость всего объема товаров, работ, услуг, имущественных прав с учетом суммы НДС;
- страна происхождения товара;
- номер таможенной декларации.

Счет-фактура представляет собой документ, служащий основанием для принятия покупателем предъявленных продавцом товаров, работ, услуг, имущественных прав и принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету.

Налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Счета-фактуры не составляют: налогоплательщики - по операциям реализации ценных бумаг (за исключением брокерских и посреднических услуг), а также банки, банк развития - государственная корпорация, страховые организации, профессиональные объединения страховщиков, созданные в соответствии с Федеральным законом "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств", и негосударственные пенсионные фонды - по операциям, не подлежащим налогообложению (освобождаемым от налогообложения) в соответствии со ст. 149 НК РФ.

Счет-фактура выставляется не позднее пяти календарных дней считая со дня отгрузки товара, выполнения работ, оказания услуг, дня передачи имущественных прав или дня получения сумм оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, передачи имущественных прав (п. 3 ст. 168 НК РФ).

При изменении стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав, в том числе в случае изменения цены (тарифа) и уточнения количества (объема) отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав, продавец выставляет покупателю корректировочный счет-фактуру не позднее пяти календарных дней считая со дня составления документов согласно п. 10 ст. 172 НК РФ, таких как договор, соглашение, иной первичный документ, подтверждающий согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав, в том числе из-за изменения цены (тарифа) или изменения количества (объема) отгруженных товаров, выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и в счетах-фактурах соответствующая сумма НДС выделяется отдельной строкой (п. 4 ст. 168 НК РФ).

При реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых не подлежат

налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика расчетные документы, первичные учетные документы оформляются и счета-фактуры выставляются без выделения соответствующих сумм НДС, при этом на указанных документах делается соответствующая надпись или ставится **штамп "Без налога (НДС)"** (п. 5 ст. 168 НК РФ).

В розничной торговле предусмотрена упрощенная процедура оформления документов (ст. 168 НК РФ). При реализации товаров, работ, услуг населению по **розничным ценам (тарифам)** соответствующая сумма НДС включается в указанные цены (тарифы), при этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцами, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах **сумма НДС не выделяется**.

При реализации товаров за наличный расчет организациями (предприятиями) и индивидуальными предпринимателями розничной торговли и общественного питания, а также другими организациями, индивидуальными предпринимателями, выполняющими работы и оказывающими платные услуги непосредственно населению, требования по оформлению расчетных документов и выставлению счетов-фактур считаются выполненными, если продавец выдал покупателю кассовый чек или иной документ установленной формы.

Ставки налога, вычеты, исчисление налога

Применение тех или иных **ставок НДС** устанавливается ст. 164 НК РФ.

Основной является ставка **18%**.

В случае реализации некоторых важных для населения продовольственных товаров, товаров для детей, медицинских товаров и печатной продукции установлена ставка **10%**. Примерами продовольственных товаров являются хлеб и хлебобулочные изделия, крупы, мука, сахар, соль, яйца, масло растительное, макароны, рыба, овощи. Примерами товаров для детей служат детская одежда, обувь, принадлежности для новорожденных, школьные принадлежности.

Особого внимания заслуживает ставка **0%**, которая применяется в основном при осуществлении экспортных операций. По этой ставке облагаются товары, вывезенные в таможенном режиме экспорта или помещенные под таможенный режим свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, а также работы и услуги, непосредственно связанные с производством и реализацией указанных товаров. Нулевая ставка применяется также к услугам по международной перевозке товаров, к работам, услугам, выполняемым (оказываемым) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов, газа, электроэнергии по внешнеэкономическим сделкам и т.п.

Применение нулевой ставки и освобождение от налогообложения влекут за собой разные правовые последствия, связанные с использованием вычетов и возмещений при определении суммы НДС, которую налогоплательщик обязан перечислить в бюджет.

Дело в том, что сумма НДС, предъявленная покупателю и полученная с него, в большинстве случаев не является той суммой, которую налогоплательщик обязан перечислить в бюджет, поскольку исчисленную сумму налога необходимо уменьшить на размер вычетов, полагающихся в соответствии с НК РФ, а при возникновении переплаты получить возмещение вычетов из бюджета, представив в налоговые органы требующиеся по закону документы (ст. 173 НК РФ).

Однако использование вычетов и возмещений невозможно при реализации товаров, работ, услуг, операции по реализации которых не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения), а также при освобождении налогоплательщика от исполнения обязанностей налогоплательщика, поскольку согласно ст. 172 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные ст. 171 НК РФ, производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров, работ, услуг, имущественных прав, документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, либо на основании иных документов в случаях, предусмотренных п. п. 3, 6 - 8 ст. 171 НК РФ.

Вместе с тем при использовании нулевой ставки вычеты и возмещения применяются. Применение нулевой ставки правомерно, если в налоговые органы представляются следующие документы, предусмотренные ст. 165 НК РФ:

- контракт (копия контракта) налогоплательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за пределы таможенной территории РФ;

- таможенная декларация (ее копия) с отметками российского таможенного органа, осуществившего выпуск товаров в режиме экспорта, и российского таможенного органа, в регионе деятельности которого находится пункт пропуска, через который товар был вывезен за пределы таможенной территории РФ;

- копии транспортных, товаросопроводительных и (или) иных документов с отметками пограничных таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории РФ.

Перечисленные документы (их копии) представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0% в срок не позднее 180 календарных дней считая с даты помещения товаров под таможенные режимы экспорта.

Если по истечении 180 календарных дней считая с даты выпуска товаров таможенными органами в таможенных режимах экспорта налогоплательщик не представил перечисленные документы (их копии), то указанные операции по реализации товаров (выполнению работ, оказанию услуг) подлежат налогообложению по ставкам 10 или 18% (п. 9 ст. 165 НК РФ).

Перечисленные документы представляются налогоплательщиками для обоснования применения налоговой ставки 0% одновременно с налоговой декларацией (п. 10 ст. 165 НК РФ).

В случае применения налоговой ставки 0% исчисленная сумма НДС равна 0.

В соответствии со ст. 176 НК РФ после представления налогоплательщиком налоговой декларации налоговый орган проверяет обоснованность суммы НДС, заявленной к возмещению, при проведении камеральной налоговой проверки.

По окончании проверки в течение семи дней налоговый орган обязан принять решение о возмещении соответствующих сумм, если при камеральной налоговой проверке не были выявлены нарушения законодательства о налогах и сборах (п. 2 ст. 176 НК РФ).

Решение о возврате суммы НДС принимается налоговым органом одновременно с вынесением решения о возмещении суммы НДС полностью или частично (п. 7 ст. 176 НК РФ).

Налоговый орган обязан сообщить в письменной форме налогоплательщику о принятом решении о возмещении налога (полностью или частично) в течение пяти дней со дня принятия соответствующего решения (п. 9 ст. 176 НК РФ).

При отсутствии у налогоплательщика недоимки по НДС, иным федеральным налогам, задолженности по соответствующим пеням и штрафам, подлежащим уплате или взысканию, сумма НДС, подлежащая возмещению по решению налогового органа, возвращается по заявлению налогоплательщика на указанный им банковский счет.

Поручение на возврат суммы НДС, оформленное на основании решения о возврате, должно быть направлено налоговым органом в территориальный орган Федерального казначейства на следующий день после дня принятия налоговым органом этого решения.

Территориальный орган Федерального казначейства в течение пяти дней со дня получения этого поручения возвращает налогоплательщику сумму НДС в соответствии с бюджетным законодательством РФ и в тот же срок уведомляет налоговый орган о дате возврата и сумме возвращенных налогоплательщику денежных средств (п. 8 ст. 176 НК РФ).

При нарушении сроков возврата суммы НДС считая с 12-го дня после завершения камеральной налоговой проверки, по итогам которой было вынесено решение о возмещении (полном или частичном) суммы налога, начисляются проценты по ставке рефинансирования Банка России.

Подлежащая уплате в бюджет сумма НДС исчисляется согласно ст. 163 НК РФ по итогам каждого налогового периода. Эта сумма равна общей сумме исчисленного НДС, уменьшенной на размер налоговых вычетов, предусмотренных ст. 171 и п. 3 ст. 172 НК РФ.

Вычетам и возмещениям подлежат в основном суммы НДС, которые налогоплательщик уплатил, когда сам был покупателем и приобретал товары, работы, услуги, необходимые ему для осуществления своей деятельности. Так, вычетам согласно ст. 171 НК РФ подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров, работ, услуг, а также имущественных прав на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Вычетам подлежат 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 и при наличии соответствующих первичных документов.

При определении налоговой базы вычеты сумм налога осуществляются в момент определения налоговой базы (п. 7 ст. 172 НК РФ).

Согласно ст. 176 НК РФ, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает

общую сумму НДС, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату).

Если налогоплательщик в процессе своей деятельности совершил покупку и уплатил продавцу сумму НДС в размере А, а затем реализовал свою продукцию и получил с покупателя сумму налога в размере Б, то в бюджет он должен перечислить сумму в размере (Б - А). Таким образом, в бюджет будет перечислена сначала первым продавцом сумма А, а затем вторым продавцом - сумма (Б - А), и в итоге бюджет получит сумму А + (Б - А) = Б, т.е. уплата НДС в бюджет реально обеспечивается за счет средств конечного потребителя. В результате сумма НДС, уплаченная в бюджет путем перечислений многих лиц, образующих цепь вплоть до конечного потребителя, ничем не отличалась бы от суммы налога с продаж, взятого с одного конечного потребителя.

Особенность НДС заключается в том, что при исчислении налога на прибыль организаций (НДФЛ) необходимо принимать во внимание условия уплаты. Этим вопросам помимо гл. 25 НК РФ, относящейся к налогу на прибыль, уделено особое внимание в гл. 21 НК РФ, относящейся к НДС.

Как правило, суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении им товаров (работ, услуг), имущественных прав либо фактически уплаченные им при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, не включаются в расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций (налога на доходы физических лиц).

Однако в ст. 170 НК РФ предусмотрен ряд случаев, когда суммы налога включаются в затраты на производство и реализацию товаров, работ, услуг. А именно суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, либо фактически уплаченные при ввозе товаров, в том числе основных средств и нематериальных активов, на территорию РФ, учитываются в стоимости таких товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, в случаях:

1) приобретения (ввоза) товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и реализации (а также передаче, выполнению, оказанию для собственных нужд) товаров, работ, услуг, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

2) приобретения (ввоза) товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, используемых для операций по производству и реализации товаров, работ, услуг, местом реализации которых не признается территория РФ;

3) приобретения (ввоза) товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, лицами, не являющимися плательщиками НДС либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате этого налога;

4) приобретения (ввоза) товаров, работ, услуг, в том числе основных средств и нематериальных активов, имущественных прав, для производства и реализации (передачи) товаров, работ, услуг, операции по реализации (передаче) которых не признаются реализацией товаров, работ, услуг.

Особенности налога на добавленную стоимость в связи с ввозом товаров

При регулировании отношений в сфере внешней торговли следует руководствоваться Таможенным кодексом (ТК) Таможенного союза (ТС), Федеральными законами "О таможенном регулировании в Российской Федерации" и "Об особых экономических зонах в Российской Федерации".

Налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, относится к таможенным платежам в соответствии с п. 3 ст. 70 ТК ТС. Плательщиками НДС являются декларант или иные лица, на которых в соответствии с ТК ТС, международными договорами государств - членов ТС и законодательством этих государств возложена обязанность по уплате налога (ст. 79 ТК ТС).

Согласно ст. 80 ТК ТС обязанность по уплате НДС возникает в соответствии со ст. ст. 81, 161, 166, 172, 197, 211, 214, 227, 228, 237, 250, 261, 274, 283, 290, 300, 306 и 360 ТК ТС.

Обязанность по уплате НДС прекращается в случаях: его уплаты или взыскания в установленных размерах; помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с предоставлением льгот по уплате НДС, не сопряженных с ограничениями в пользовании и распоряжении этими товарами; уничтожения (безвозвратной утраты) иностранных товаров вследствие аварии или действия непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки

(транспортировки) и хранения; если размер неуплаченной суммы налога не превышает сумму, эквивалентную 5 евро по курсу валюты, устанавливаемому в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого возникла обязанность по уплате НДС, действующему на момент возникновения обязанности по уплате налога; помещения товаров под таможенную процедуру отказа в пользу государства, если обязанность по уплате НДС возникла до регистрации таможенной декларации на помещение товаров под эту таможенную процедуру; обращения товаров в собственность государства - члена Таможенного союза в соответствии с законодательством этого государства - члена Таможенного союза; обращения взыскания на товары, в том числе за счет стоимости товаров, в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза; отказа в выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой - в отношении обязанности по уплате НДС, возникшей при регистрации таможенной декларации на помещение товаров под эту таможенную процедуру; при признании ее безнадежной ко взысканию и списании в порядке, определяемом законодательством государств - членов Таможенного союза; возникновения обстоятельств, с которыми ТК ТС связывает прекращение обязанности по уплате НДС.

Налог на добавленную стоимость не уплачивается: при помещении товаров под таможенные процедуры, не предусматривающие такую уплату, при соблюдении условий соответствующей таможенной процедуры; при ввозе товаров, за исключением товаров для личного пользования, в адрес одного получателя от одного отправителя по одному транспортному (перевозочному) документу, общая таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 200 евро по курсу валюты, устанавливаемому в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, таможенным органом которого осуществляется выпуск таких товаров, действующему на момент возникновения обязанности по уплате НДС; при перемещении товаров для личного пользования в случаях, установленных международными договорами государств - членов Таможенного союза; если в соответствии с ТК ТС, законодательством и международными договорами государств - членов Таможенного союза товары освобождаются от обложения (не облагаются) НДС и если соблюдаются условия, в связи с которыми предоставлено такое освобождение.

Обязанность по уплате НДС возникает и прекращается при установлении таможенных процедур в соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 202 ТК ТС в соответствии с международными договорами государств - членов Таможенного союза.

Согласно ст. 81 ТК ТС обязанность по уплате НДС при незаконном перемещении товаров через таможенную границу возникает при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза. Обязанность по уплате налога при незаконном перемещении товаров через таможенную границу возникает солидарно у лиц, незаконно перемещающих товары, лиц, участвующих в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения, а при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза - также у лиц, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза. Эта обязанность прекращается в случаях, установленных п. 2 ст. 80 ТК ТС.

При незаконном перемещении товаров через таможенную границу сроком уплаты НДС считается день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - день выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Но в случае незаконного перемещения товаров через таможенную границу с недостоверным декларированием сроком уплаты НДС считается день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита.

При незаконном перемещении товаров через таможенную границу НДС подлежит уплате при ввозе товаров на таможенную территорию в размерах, соответствующих суммам НДС, которые подлежали бы уплате при помещении таких товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, без учета тарифных преференций и льгот по уплате этого налога, исчисленным исходя из ставок данного налога и курса валюты, устанавливаемого в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, таможенный орган которого взыскивает НДС, и действующего на день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - на день выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Но в случае незаконного перемещения товаров через таможенную границу с недостоверным декларированием НДС подлежит уплате в размерах, соответствующих суммам этого налога, которые подлежали бы уплате на основе достоверных сведений при помещении таких товаров под заявленную таможенную процедуру на день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру, за

исключением таможенной процедуры таможенного транзита. При этом фактически уплаченные при таможенном декларировании суммы НДС повторно не уплачиваются (взыскиваются), а излишне уплаченные (невзысканные) суммы налога подлежат возврату в соответствии с ТК ТС.

Налог на добавленную стоимость при незаконном перемещении товаров через таможенную границу исчисляется в соответствии с ТК ТС.

Если рассчитать подлежащие уплате суммы НДС невозможно в силу непредставления в таможенный орган точных сведений о характере товаров, их наименовании, количестве, стране происхождения и таможенной стоимости, суммы налога исчисляются исходя из наибольшей величины ставок налога, а также количества и стоимости товаров, которые могут быть определены на основе имеющихся сведений.

При установлении впоследствии точных сведений о товарах проводятся возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм НДС либо взыскание неуплаченных сумм в соответствии с нормами гл. 13 и 14 ТК ТС.

Согласно ст. 76 ТК ТС сумма НДС исчисляется, как правило, плательщиками самостоятельно, но при взыскании налога расчет подлежащей уплате суммы проводится таможенным органом государства - члена Таможенного союза, в котором налог подлежит уплате. Сумма налога исчисляется обычно в валюте государства, таможенному органу которого подана таможенная декларация.

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате или взысканию, рассчитывается в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру либо на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Но в соответствии со ст. ст. 76 и 84 ТК ТС, когда в порядке, определенном международным договором государств - членов Таможенного союза, будет установлено (подтверждено), что товары, помещенные под процедуру таможенного транзита, находятся на территории другого государства - члена Таможенного союза, налог будет подлежать уплате в этом государстве, а его исчисление будет проводиться в соответствии с законодательством государства, в котором он подлежит уплате.

В случае возникновения обязанности по уплате НДС в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита, налог подлежит уплате в государстве - члене Таможенного союза, таможенный орган которого выпустил товары в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита.

Общая сумма НДС в отношении иностранных товаров не может превышать сумму налога, подлежащего уплате, в случае если бы иностранные товары были выпущены для внутреннего потребления, за исключением случаев, когда сумма налога увеличивается вследствие изменения его ставок, когда к иностранным товарам применяются ставки НДС, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом при заявлении иной таможенной процедуры, в отношении этих иностранных товаров.

Согласно ст. 77 ТК ТС для исчисления НДС применяются, как правило, ставки, действующие на день регистрации таможенной декларации таможенным органом, установленные законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру либо на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Но если будет установлено (подтверждено) в порядке, определенном международным договором государств - членов Таможенного союза, что товары, помещенные под процедуру таможенного транзита, находятся на территории другого государства - члена Таможенного союза, применяются ставки, установленные законодательством этого государства.

Согласно п. 2 ст. 262 Таможенного кодекса ТС при помещении продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления сумму подлежащего уплате НДС следует определять исходя из стоимости операций по переработке товаров, которая при отсутствии документов, подтверждающих стоимость этих операций, может быть определена как разность между таможенной стоимостью продуктов переработки и таможенной стоимостью товаров, вывезенных для переработки.

Согласно ст. 150 НК РФ не подлежит налогообложению (освобождается от налогообложения) ввоз на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией:

- товаров (за исключением подакцизных товаров), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ, в порядке, устанавливаемом Правительством РФ в соответствии с Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации";

- медицинских товаров, указанных в пп. 1 п. 2 ст. 149 НК РФ, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

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

- культурных ценностей, приобретенных за счет средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов, культурных ценностей, полученных в дар государственными и муниципальными учреждениями культуры, государственными и муниципальными архивами, а также культурных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия народов РФ;

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

- товаров, произведенных в результате хозяйственной деятельности российских организаций на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;

- технологического оборудования (в том числе комплектующих и запасных частей к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, по перечню, утверждаемому Правительством РФ;

- необработанных природных алмазов;

- товаров, предназначенных для официального пользования иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, а также для личного пользования дипломатического и административно-технического персонала этих представительств, включая членов их семей, проживающих вместе с ними;

- валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг - акций, облигаций, сертификатов, векселей;

- продукции морского промысла, выловленной или переработанной рыбопромышленными предприятиями (организациями) РФ;

- судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов;

- товаров, за исключением подакцизных, по перечню, утверждаемому Правительством РФ, перемещаемых в рамках международного сотрудничества Российской Федерации в области исследования и использования космического пространства, а также соглашений об услугах по запуску космических аппаратов;

- незарегистрированных лекарственных средств, предназначенных для оказания медицинской помощи по жизненным показаниям конкретных пациентов, и гемопоэтических стволовых клеток и костного мозга для проведения неродственной трансплантации.

Указанные положения применяются при условии представления в таможенные органы соответствующего разрешения, выданного федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере здравоохранения, обращения лекарственных средств для медицинского применения.

Согласно ст. 151 НК РФ при ввозе товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение проводится в следующем порядке:

- при помещении товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме;

- при помещении товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщик уплачивает суммы налога, от уплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

- при помещении товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободной таможенной зоны, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также при таможенном декларировании припасов налог не уплачивается;

- при помещении товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории налог

не уплачивается при условии вывоза продуктов переработки с таможенной территории Таможенного союза в определенный срок;

- при помещении товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

- при ввозе продуктов переработки товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки вне таможенной территории, применяется полное или частичное освобождение от уплаты налога в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

- при помещении товаров под таможенную процедуру переработки для внутреннего потребления налог уплачивается в полном объеме.

Согласно ст. 2 НК РФ к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

3.3. Акцизы

Согласно ст. 17 части первой НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком, если они предусмотрены законодательством.

Конкретные положения, относящиеся непосредственно к акцизам, содержатся в гл. 22 НК РФ.

Акциз представляет собой налог, регулирующие функции которого эффективно проявляются в отношении подакцизной продукции.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками в соответствии со ст. 19 части первой НК РФ признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги.

Налогоплательщиками в отношении акциза согласно ст. 179 НК РФ выступают организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК ТС, причем указанные организации и иные лица признаются налогоплательщиками, если они совершают операции с подакцизными товарами, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ.

Объекты налогообложения

Объекты обложения акцизами возникают в связи с операциями, которые налогоплательщики совершают с подакцизными товарами.

В соответствии со ст. 181 НК РФ **подакцизными товарами** признаются:

- спирт этиловый из всех видов сырья и спирт коньячный;

- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%, при этом не рассматриваются как подакцизные прошедшие государственную регистрацию товары, лекарственные средства и препараты ветеринарного назначения, разлитая в емкости установленного объема с заданными объемными долями этилового спирта парфюмерно-косметическая продукция, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок и ликеро-водочных изделий и подлежащие дальнейшей переработке или использованию для технических целей отходы, виноматериалы;

- алкогольная продукция, к которой относится спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5%;

- табачная продукция;

- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л. с.;
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин, под которым понимаются бензиновые фракции, полученные в результате переработки нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, продуктов их переработки, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии, а под бензиновой фракцией понимается смесь углеводородов, кипящих в интервале температур от 30 до 215 град. Цельсия при атмосферном давлении 760 мм рт. ст.

Один из **основных объектов налогообложения** акцизами возникает при реализации на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров.

Согласно ст. 39 части первой НК РФ реализацией товаров признается передача на возмездной основе (в том числе обмен) права собственности на товары. В этой же статье перечислены общие случаи, когда некоторые операции не признаются реализацией.

В п. 1 ст. 182 НК РФ, относящейся именно к акцизам, предусмотрено, что реализацией подакцизных товаров считаются в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации.

Залогом согласно ст. 334 Гражданского кодекса РФ (далее - ГК РФ) является способ обеспечения обязательства, при котором кредитор (залогодержатель) по обеспеченному залогом обязательству имеет право в случае неисполнения должником этого обязательства получить удовлетворение из стоимости заложенного имущества преимущественно перед другими кредиторами лица (залогодателя), которому принадлежит это имущество.

Отступное, как следует из ст. 409 ГК РФ, представляет собой способ прекращения обязательства, когда по соглашению сторон взамен его исполнения осуществляются уплата денег, передача имущества и т.п., при этом размер, сроки и порядок предоставления отступного устанавливаются сторонами.

Новация в соответствии со ст. 414 ГК РФ - способ прекращения обязательства, когда по соглашению сторон первоначальное обязательство, существовавшее между ними, заменяется другим обязательством между теми же лицами, предусматривающим иной предмет или способ исполнения.

Статьей 182 НК РФ закреплено также, что реализацией подакцизных товаров признается передача прав собственности на подакцизные товары одним лицом другому лицу на безвозмездной основе, а также использование подакцизных товаров при натуральной оплате.

Объектом налогообложения признается также ряд операций, связанных с дальнейшим использованием подакцизных товаров:

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом (пп. 8 п. 1 ст. 182 НК РФ);
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд (пп. 9 п. 1 ст. 182 НК РФ);
- передача одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового спирта и (или) коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции, в том числе передача произведенного этилового спирта-сырца для производства ректификованного этилового спирта, в дальнейшем используемого этой же организацией для производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции (за исключением спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и (или) спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке) (пп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Объектом налогообложения признается также получение ряда подакцизных товаров:

- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при этом получением денатурированного этилового спирта признается приобретение денатурированного этилового спирта в собственность (пп. 20 п.

1 ст. 182 НК РФ);

- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, при этом получением прямогонного бензина признается приобретение прямогонного бензина в собственность (пп. 21 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Объектом налогообложения признается также передача подакцизных товаров в уставный капитал или участникам организации при их выбытии:

- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) (пп. 10 п. 1 ст. 182 НК РФ);

- передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества (пп. 11 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Объектом налогообложения признается также 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, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность (пп. 6 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Объектом налогообложения признается и ряд давальческих операций:

- передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов) (пп. 7 п. 1 ст. 182 НК РФ);

- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (пп. 12 п. 1 ст. 182 НК РФ).

В Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Минфином России, давальческие материалы определяются как материалы, принятые организацией от заказчика для переработки (обработки), выполнения иных работ или изготовления продукции без оплаты стоимости принятых материалов и с обязательством полного возвращения переработанных (обработанных) материалов, сдачи выполненных работ и изготовленной продукции.

Сторонами давальческих операций выступают давалец, т.е. собственник передаваемого в переработку сырья (материалов), и переработчик. Давалец, передавая в переработку сырье, остается его собственником, при этом он приобретает право собственности и на готовую продукцию.

Объектом налогообложения, кроме прочего, признается ввоз подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (пп. 13 п. 1 ст. 182 НК РФ).

Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, относится к таможенным платежам в соответствии со ст. 70 ТК ТС.

При регулировании отношений в сфере особых экономических зон в Российской Федерации следует руководствоваться также Федеральным законом "Об особых экономических зонах в Российской Федерации".

Согласно п. 3 ст. 262 Таможенного кодекса ТС при помещении продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления сумма акцизов в отношении продуктов переработки подлежит уплате в полном объеме, за исключением случая, когда операция по переработке товаров - ремонт вывезенных товаров.

Контроль за операциями со спиртом и прямогонным бензином

В гл. 22 НК РФ особое внимание уделяется контролю за операциями со спиртом и прямогонным бензином.

В ст. 179.2 НК РФ прописаны специальные процедуры **регистрации лиц, совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом**.

Согласно нормам этой статьи предусмотрена выдача свидетельств о регистрации организаций,

совершающих операции с денатурированным этиловым спиртом.

Организациям, осуществляющим перечисленные далее виды деятельности, выдаются: свидетельство на производство денатурированного этилового спирта - при производстве денатурированного этилового спирта; свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции - при производстве неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт; свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке - при производстве спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт; свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке - при производстве спиртосодержащей продукции в металлической аэрозольной упаковке, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

В свидетельстве указываются: наименование выдавшего его налогового органа; полное и сокращенное наименования организации, местонахождение организации и адрес (место фактической деятельности) осуществления организацией вида деятельности; ИНН; вид деятельности; реквизиты документов, подтверждающих право собственности на производственные мощности, и местонахождение этих мощностей; реквизиты документов, подтверждающих право собственности на мощности по хранению денатурированного этилового спирта, и местонахождение этих мощностей; срок действия свидетельства (до одного года); условия осуществления указанных видов деятельности; регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи.

Свидетельства выдаются организациям при соблюдении следующих требований.

1. Свидетельство на производство денатурированного этилового спирта выдается при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску денатурированного этилового спирта.

2. Свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции выдается при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску неспиртосодержащей продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

Налоговый орган обязан выдать свидетельство (уведомить заявителя об отказе в выдаче свидетельства) не позднее 30 календарных дней с момента представления налогоплательщиком заявления о выдаче свидетельства и представления копий предусмотренных документов. Уведомление направляется налогоплательщику в письменной форме с указанием причин отказа.

Для получения свидетельства организация представляет в налоговый орган заявление о выдаче свидетельства, сведения о наличии у нее необходимых для осуществления заявленного вида деятельности мощностей и копии документов, подтверждающих право собственности налогоплательщика на указанные мощности (копии документов, подтверждающих право хозяйственного ведения и (или) оперативного управления закрепленным за ним имуществом).

3. Свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке выдается при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску указанной продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

4. Свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке выдается при наличии в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организации (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству, хранению и отпуску указанной продукции, в качестве сырья для производства которой используется денатурированный этиловый спирт.

Налоговые органы приостанавливают действие свидетельства в случаях: неисполнения организацией

действующего законодательства о налогах и сборах в части исчисления и уплаты акцизов; непредставления организацией реестров счетов-фактур, представляемых в налоговые органы в соответствии со ст. 201 НК РФ (в этом случае приостанавливается действие свидетельства организации-покупателя (получателя) денатурированного этилового спирта); использования технологического оборудования по производству, хранению и реализации денатурированного этилового спирта, не оснащенного контрольными приборами учета его объема, а также оснащенного вышедшим из строя контрольным и учетно-измерительным оборудованием, нарушения работы и условий эксплуатации контрольного и учетно-измерительного оборудования, установленного на указанном технологическом оборудовании.

В случае приостановления действия свидетельства налоговый орган обязан установить срок устранения нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства, при этом указанный срок не может превышать шести месяцев, а в случае, если в установленный срок нарушения не были устранены, свидетельство аннулируется.

Организация, имеющая свидетельство, обязана уведомить в письменной форме налоговый орган, выдавший свидетельство, об устранении ею нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства, а налоговый орган, выдавший свидетельство, принимает решение о возобновлении или об отказе от возобновления его действия и сообщает об этом в письменной форме организации, имеющей свидетельство, в течение трех дней с даты получения уведомления об устранении нарушений, повлекших за собой приостановление действия свидетельства.

Срок действия свидетельства на время приостановления его действия не продлевается.

Налоговые органы аннулируют свидетельство в случаях: производства спиртосодержащей продукции организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции; передачи организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, денатурированного этилового спирта другому лицу; представления организацией соответствующего заявления; передачи организацией выданного в установленном порядке свидетельства иному лицу; завершения реорганизации организации, если в результате реорганизации данная организация утратила право собственности на мощности, заявленные при получении свидетельства; изменения наименования или местонахождения организации; прекращения права собственности на весь объем мощностей, указанных в свидетельстве; производства иной спиртосодержащей продукции (за исключением денатурированной спиртосодержащей продукции) организацией, имеющей свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке или свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке; передачи организацией, имеющей свидетельство на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке или свидетельство на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, денатурированного этилового спирта другому лицу.

В случаях аннулирования свидетельства, а также в случае утраты организацией свидетельства организация вправе подать заявление о получении нового свидетельства.

Налоговый орган, выдавший свидетельство, обязан уведомить организацию о приостановлении действия или об аннулировании соответствующего свидетельства в трехдневный срок со дня принятия соответствующего решения.

Организация, имеющая свидетельство, обязана отчитываться перед налоговым органом, выдавшим свидетельство, об использовании денатурированного этилового спирта в порядке, установленном Минфином России.

Аналогичные нормы предусмотрены ст. 179.3 НК РФ в отношении **регистрации лиц, совершающих операции с прямогонным бензином**.

Свидетельства о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, выдаются организациям и индивидуальным предпринимателям, осуществляющим производство прямогонного бензина, в том числе из давальческого сырья, материалов (свидетельство на производство прямогонного бензина), и производство продукции нефтехимии, при котором в качестве сырья используется прямогонный бензин, в том числе из давальческого сырья, материалов (свидетельство на переработку прямогонного бензина).

Под продукцией нефтехимии понимается продукция, получаемая в результате переработки (химических превращений) компонентов нефти (в том числе прямогонного бензина) и природного газа в органические вещества и фракции, которые являются конечными продуктами и (или) используются в

дальнейшем для выпуска на их основе других продуктов, а также отходы, получаемые при переработке прямогонного бензина в процессе производства указанной продукции.

В свидетельстве указываются: наименование выдавшего его налогового органа; полное и сокращенное наименования организации (фамилия, имя, отчество индивидуального предпринимателя), местонахождение организации (место жительства индивидуального предпринимателя) и адрес (место фактической деятельности) осуществления организацией (индивидуальным предпринимателем) видов деятельности; ИНН; вид деятельности; реквизиты документов, подтверждающих право собственности (право владения или пользования на других законных основаниях при условии, что уставный (складочный) капитал (фонд) организации-заявителя состоит на 100% из вклада (доли) организации - собственника производственных мощностей) на производственные мощности, и местонахождение указанных мощностей; реквизиты договора на оказание налогоплательщиком услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки в целях получения прямогонного бензина (при наличии указанного договора); реквизиты договора на оказание услуг по переработке прямогонного бензина с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии (при наличии указанного договора); регистрационный номер свидетельства и дата его выдачи. Порядок выдачи свидетельства определяет Минфин России.

Свидетельство на производство прямогонного бензина выдается организациям и индивидуальным предпринимателям при наличии в собственности (на праве владения или пользования на других законных основаниях при условии, что уставный (складочный) капитал (фонд) организации-заявителя на 100% состоит из вклада (доли) организации - собственника производственных мощностей) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству прямогонного бензина и (или) при наличии договора об оказании услуг по переработке налогоплательщиком сырой нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки, в результате которой осуществляется производство прямогонного бензина.

Свидетельство на переработку прямогонного бензина выдается организациям и индивидуальным предпринимателям при наличии в собственности (на праве владения или пользования на других законных основаниях при условии, что уставный (складочный) капитал (фонд) организации-заявителя на 100% состоит из вклада (доли) организации - собственника производственных мощностей) организации или индивидуального предпринимателя (организации, в которой организация-заявитель владеет более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества) мощностей по производству продукции нефтехимии и (или) при наличии договора об оказании услуг по переработке принадлежащего данному налогоплательщику прямогонного бензина, заключенного с организацией, осуществляющей производство продукции нефтехимии.

Налоговый орган обязан выдать свидетельство (уведомить заявителя об отказе в выдаче свидетельства) не позднее 30 календарных дней с момента представления налогоплательщиком заявления о выдаче свидетельства и представления копий предусмотренных ст. 179.3 НК РФ документов.

Уведомление направляется налогоплательщику в письменной форме с указанием причин отказа.

Для получения свидетельства налогоплательщик обычно представляет в налоговый орган заявление о выдаче свидетельства, сведения о наличии у него необходимых для осуществления заявленного вида деятельности производственных мощностей, копии документов, подтверждающих право собственности налогоплательщика на указанные мощности (копии документов, подтверждающих право хозяйственного ведения или оперативного управления закрепленным за ним имуществом).

НК РФ предусмотрено, что для получения свидетельства организация или индивидуальный предприниматель - переработчик вместо документов, подтверждающих право собственности (право хозяйственного ведения или оперативного управления) на мощности по производству прямогонного бензина и мощности по производству, хранению и отпуску продукции нефтехимии, могут представить в налоговый орган заверенную копию договора об оказании услуг по переработке прямогонного бензина и договора об оказании услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки с отметкой налогового органа по местонахождению организации, осуществляющей производство продукции нефтехимии и переработку нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки. Такая отметка проставляется при представлении в налоговый орган по местонахождению этой организации или месту жительства

индивидуального предпринимателя копии договора об оказании услуг по переработке нефти, газового конденсата, попутного нефтяного газа, природного газа, горючих сланцев, угля и другого сырья, а также продуктов их переработки.

Свидетельства выдаются также организации или индивидуальному предпринимателю, обратившимся с заявлением о выдаче соответствующего свидетельства, при наличии производственных мощностей, необходимых для получения свидетельств, в собственности организации, в которой организация или индивидуальный предприниматель, обратившиеся с заявлением о выдаче свидетельства, владеют более чем 50% уставного (складочного) капитала (фонда) общества с ограниченной ответственностью либо голосующих акций акционерного общества. В этом случае организация или индивидуальный предприниматель, обратившиеся с заявлением о выдаче свидетельства, представляют в налоговый орган документы, подтверждающие права организации на владение, пользование и распоряжение указанным имуществом, и документы, подтверждающие владение указанной долей (соответствующим количеством голосующих акций) в уставном (складочном) капитале (фонде) организации.

Налоговые органы приостанавливают действие свидетельства в случаях, аналогичных тем, которые были рассмотрены по операциям со спиртом. Подобные же нормы и процедуры устанавливаются в отношении сроков приостановления действия свидетельства, возобновления его действия, аннулирования свидетельства, получения нового свидетельства.

Налоговая база, налоговый период

После того как определен объект налогообложения, необходимо установить, каким образом должен исчисляться налог, на кого возложена обязанность перечислять его в бюджет и каков порядок взимания и уплаты налога.

Согласно ст. 52 части первой НК РФ сумму любого налога, подлежащую уплате за налоговый период, следует исчислять исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налоговый период для акцизов установлен согласно ст. 192 НК РФ как **календарный месяц**.

Весьма важно установить **дату реализации** (передачи) или получения подакцизных товаров, для чего следует обратиться к ст. 195 НК РФ. В соответствии с этой статьей дата реализации (передачи) подакцизных товаров определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию.

При передаче на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику этого сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получении указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов), датой передачи признается дата подписания акта приема-передачи подакцизных товаров.

Датой получения прямогонного бензина признается день его получения организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

При обнаружении недостачи подакцизных товаров дата их реализации (передачи) определяется как день обнаружения недостачи (за исключением случаев недостачи в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти).

Датой получения денатурированного этилового спирта признается день получения (оприходования) организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, денатурированного этилового спирта.

Согласно ст. 53 части первой НК РФ налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база для акцизов определяется в соответствии со ст. ст. 187, 187.1, 189, 190, 191 НК РФ.

Налоговая база при реализации (передаче) или получении подакцизных товаров определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара (п. 1 ст. 187 НК РФ).

Налоговая база при реализации (передаче) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в

процентах) налоговые ставки;

- как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии - исходя из рыночных цен без учета акциза НДС - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки. В аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда;

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза в случае применения твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисляемая исходя из максимальных розничных цен для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки, - по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок. Расчетная стоимость табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК РФ.

Не включаются в налоговую базу полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров (п. 6 ст. 187 НК РФ).

Налоговая база при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, определяется как объем полученного денатурированного этилового спирта в натуральном выражении (п. 7 ст. 187 НК РФ).

Налоговая база при получении прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина, определяется как объем полученного прямогонного бензина в натуральном выражении (п. 8 ст. 187 НК РФ).

Налоговая база увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде финансовой помощи, авансовых или иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, дата реализации которых определяется как день отгрузки (передачи) соответствующих подакцизных товаров, в том числе структурному подразделению организации, осуществляющему их розничную реализацию, на пополнение фондов специального назначения, в счет увеличения доходов, в виде процента (дисконта) по векселям, процента по товарному кредиту либо иначе связанные с оплатой реализованных подакцизных товаров, и это положение применяется к операциям по реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки (ст. 189 НК РФ).

В соответствии со ст. 190 НК РФ в отношении подакцизных товаров, для которых установлены разные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке. Если налогоплательщик не ведет раздельного учета налоговой базы, определяется единая налоговая база по всем совершаемым с указанными товарами операциям, признаваемым объектом обложения акцизами.

Согласно ст. 191 НК РФ **при ввозе подакцизных товаров** на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, **налоговая база** определяется:

- по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), - как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении;

- по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, - как сумма их таможенной стоимости и подлежащей уплате таможенной пошлины;

- по подакцизным товарам, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок, - как объем ввозимых подакцизных товаров в натуральном выражении для исчисления акциза при применении твердой (специфической) налоговой ставки и как расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, рассчитываемая исходя из максимальных розничных цен, для исчисления акциза при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки.

Расчетная стоимость подакцизных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акциза, определяется в соответствии со ст. 187.1 "Порядок определения расчетной стоимости табачных изделий, в отношении которых установлены комбинированные налоговые ставки" НК РФ. Согласно этой статье расчетной стоимостью признается произведение максимальной розничной цены,

указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества единиц потребительской упаковки (пачек) табачных изделий, реализованных (переданных) в течение отчетного налогового периода или ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

Максимальная розничная цена представляет собой цену, выше которой единица потребительской упаковки (пачка) табачных изделий не может быть реализована потребителям предприятиями розничной торговли, общественного питания, сферы услуг, а также индивидуальными предпринимателями. Максимальную розничную цену налогоплательщик устанавливает самостоятельно на единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий отдельно по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий.

Под маркой (наименованием) понимается ассортиментная позиция табачных изделий, отличающаяся от других марок (наименований) одним или несколькими из следующих признаков: индивидуализированным обозначением (названием), присвоенным производителем или лицензиаром, рецептурой, размерами, наличием или отсутствием фильтра, упаковкой.

Налогоплательщик обязан подать в налоговый орган по месту учета (таможенный орган по месту оформления подакцизных товаров) уведомление о максимальных розничных ценах по каждой марке (каждому наименованию) табачных изделий не позднее чем за 10 календарных дней до начала календарного месяца, начиная с которого будут наноситься указанные в уведомлении максимальные розничные цены.

Максимальные розничные цены, заявленные в уведомлении, а также сведения о месяце и годе изготовления табачных изделий подлежат нанесению на каждую единицу потребительской упаковки (пачку) табачных изделий начиная с 1-го числа месяца, следующего за датой подачи уведомления, и действуют не менее одного календарного месяца. Налогоплательщик имеет право изменить максимальную розничную цену на все марки (наименования) или несколько марок (наименований) табачных изделий путем подачи следующего уведомления.

При декларировании налогоплательщиком табачных изделий одной марки (одного наименования), ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, с разными максимальными розничными ценами, указанными на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, расчетная стоимость определяется как произведение каждой максимальной розничной цены, указанной на единице потребительской упаковки (пачке) табачных изделий, и количества ввозимых единиц потребительской упаковки (пачек), на которых указаны соответствующие максимальные розничные цены.

Таможенная стоимость подакцизных товаров, а также подлежащая уплате таможенная пошлина определяются в соответствии с НК РФ.

Налоговая база определяется в отдельности по каждой ввозимой на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, партии подакцизных товаров.

Если в составе одной партии ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ввоз которых облагается по разным налоговым ставкам, налоговая база определяется в отдельности в отношении каждой группы этих товаров. В аналогичном порядке налоговая база определяется в случае, если в составе партии ввозимых на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, подакцизных товаров присутствуют подакцизные товары, ранее вывезенные с территории РФ в соответствии с таможенной процедурой переработки вне таможенной территории.

При регулировании отношений в сфере внешней торговли следует руководствоваться ТК ТС, Федеральными законами "О таможенном регулировании в Российской Федерации" и "Об особых экономических зонах в Российской Федерации".

Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, относится к таможенным платежам в соответствии с п. 3 ст. 70 ТК ТС. Плательщиками акциза являются декларант или иные лица, на которых в соответствии с ТК ТС международными договорами государств - членов Таможенного союза и законодательством этих государств возложена обязанность по уплате акциза (ст. 79 ТК ТС). Согласно ст. 80 ТК ТС обязанность по уплате НДС возникает в соответствии со ст. ст. 81, 161, 166, 172, 197, 211, 214, 227, 228, 237, 250, 261, 274, 283, 290, 300, 306 и 360 ТК ТС. Особенности исчисления и уплаты акциза аналогичны тем, что были рассмотрены в соответствующем пункте по НДС.

Предъявление налога покупателю

Налогоплательщик обязан предъявить к уплате покупателю подакцизных товаров или собственнику давальческого сырья (материалов) соответствующую сумму акциза согласно ст. 198 НК РФ.

Исключение составляют операции по реализации (передаче) прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина, произведенного из давальческого сырья (материалов)), а также операции по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

В расчетных документах, в том числе в реестрах чеков и реестрах на получение средств с аккредитива, первичных учетных документах и счетах-фактурах соответствующая сумма акциза выделяется отдельной строкой (п. 2 ст. 198 НК РФ). Исключение составляют случаи реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ, операции по реализации (передаче) прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, и операции по реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

При реализации подакцизных товаров, операции по реализации которых освобождены от налогообложения, в расчетных документах, первичных учетных документах и счетах-фактурах сумма акциза не выделяется, и на этих документах делается надпись или ставится штамп "Без акциза" (п. 3 ст. 198 НК РФ).

Перечень операций, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), содержится в ст. 183 НК РФ. Их освобождение от налогообложения возможно только при ведении и наличии отдельного учета операций по производству и реализации (передаче) соответствующих подакцизных товаров (п. 2 ст. 183 НК РФ).

Не подлежит налогообложению передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации, за исключением операций со спиртом.

Освобождаются от налогообложения операции в структуре одной организации по передаче произведенного налогоплательщиком этилового спирта для дальнейшего производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке или спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, а также по передаче ректификованного этилового спирта, произведенного налогоплательщиком из спирта-сырца, подразделению, осуществляющему производство алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

Также освобождаются от налогообложения реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру экспорта, за пределы территории РФ с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую экономическую зону с остальной части территории РФ. Рассмотрим эти операции более подробно.

Важным для налоговой системы представляется правовое регулирование **особых экономических зон**. Согласно ст. 2 Федерального закона "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" особая экономическая зона - это часть территории РФ, которая определяется Правительством РФ и на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности, а также может применяться таможенная процедура свободной таможенной зоны. Согласно ст. 3 указанного Закона особые экономические зоны создаются в целях развития обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей экономики, развития туризма, санаторно-курортной сферы, портовой и транспортной инфраструктур, разработки технологий и коммерциализации их результатов, производства новых видов продукции.

В соответствии со ст. 4 названного Закона на территории РФ могут создаваться особые экономические зоны следующих типов: промышленно-производственные; технико-внедренческие; туристско-рекреационные; портовые. При этом **портовые особые экономические зоны** создаются на участках территории, прилегающих к морским портам, речным портам, открытым для международного сообщения и захода иностранных судов, к аэропортам, открытым для приема и отправки воздушных судов, выполняющих международные воздушные перевозки, и могут включать в себя части территорий и (или) акваторий морских портов, речных портов, территорий аэропортов. Такие портовые зоны могут создаваться

на земельных участках, предназначенных в установленном порядке для строительства, реконструкции и эксплуатации морского порта, речного порта, аэропорта. Они создаются на участках территории, которые имеют общую границу или объединены акваторией морского порта, акваторией речного порта и площадь которых составляет не более чем 50 кв. км. В их границах могут располагаться объекты инфраструктуры морского порта. Они не могут включать в себя имущественные комплексы, предназначенные для посадки пассажиров на суда, их высадки с судов и для иного обслуживания пассажиров.

В ст. 37 Федерального закона "Об особых экономических зонах в Российской Федерации" установлено, что содержание **таможенной процедуры свободной таможенной зоны** и условия помещения товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны определяются Соглашением государств - членов Таможенного союза в рамках Евразийского экономического сообщества от 18 июня 2010 г.

Освобождение рассматриваемых операций от налогообложения проводится в соответствии со ст. 184 НК РФ и дается при представлении в налоговый орган поручительства банка согласно ст. 74 НК РФ или банковской гарантии.

Как следует из ст. 74 НК РФ, в силу поручительства поручитель (юридическое, физическое лицо или несколько лиц) обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством РФ договором между налоговым органом и поручителем. При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя проводит налоговый орган в судебном порядке. По исполнении поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика возврата уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

Согласно ст. 184 НК РФ такие поручительство банка или банковская гарантия должны предусматривать обязанность банка уплатить сумму акциза и соответствующие пени в случаях непредставления налогоплательщиком в установленном порядке и в установленные сроки документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров или ввоза в портовую особую экономическую зону подакцизных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, и неуплаты им акциза и (или) пеней. Соответствующие порядок и сроки устанавливаются в п. п. 7 и 7.1 ст. 198 НК РФ. В них перечисляются документы, в частности, контракты и таможенные декларации, которые для подтверждения обоснованности налоговых вычетов и освобождения от уплаты акциза необходимо представить в обязательном порядке в налоговый орган по месту учета налогоплательщика. Также устанавливается срок их представления - 180 дней со дня реализации подакцизных товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта за пределы территории РФ, или со дня ввоза российских товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, в портовую особую экономическую зону.

При отсутствии поручительства банка (банковской гарантии) налогоплательщик обязан уплатить акциз в порядке, предусмотренном для операций по реализации подакцизных товаров на территории РФ.

При уплате акциза из-за отсутствия у налогоплательщика поручительства банка (банковской гарантии) уплаченные суммы акциза подлежат возмещению в порядке, предусмотренном ст. 203 НК РФ, после представления налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт экспорта подакцизных товаров.

В НК РФ довольно подробно прописаны процедуры, относящиеся к уплате акцизов в связи с внешнеэкономической деятельностью, в частности это ст. ст. 184, 185, 186, 186.1, 198, 205 НК РФ.

Отметим, что **в розничной торговле** предусмотрена упрощенная процедура оформления документов. При реализации (передаче) подакцизных товаров в розницу сумма акциза включается в цену указанного товара, при этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах сумма акциза не выделяется (п. 4 ст. 198 НК РФ).

Ставки налога, вычеты, исчисление налога

Ставки акцизов установлены ст. 193 НК РФ.

Почти для всех подакцизных товаров (есть исключения для табачной продукции) определены твердые (специфические) налоговые ставки до 2014 г., меняющиеся от года к году. Например, на легковые автомобили с мощностью двигателя до 90 л. с. установлена нулевая ставка. Свыше 90 л. с. и до 150 л. с. включительно ставки акциза установлены за 1 л. с. в размере 29 руб. в 2012 г.; 31 руб. - в 2013 г.; 34 руб. - в 2014 г. Свыше 150 л. с. ставки акциза установлены за 1 л. с. в размере 285 руб. в 2012 г.; 302 руб. - в 2013 г.; 332 руб. - в 2014 г.

На автомобильный бензин высшего **класса 5** ставки акциза установлены за 1 т в размере 6822 руб. в первом полугодии 2012 г.; 5143 руб. - во втором полугодии 2012 г.; 5143 руб. - в 2013 г.; 5657 руб. - в 2014 г.

Для **класса 4** ставки акциза установлены за 1 т в размере 6822 руб. в первом полугодии 2012 г.; 6822 руб. - во втором полугодии 2012 г.; 8560 руб. - в 2013 г.; 9416 руб. - в 2014 г.

Для **класса 3** ставки акциза установлены за 1 т в размере 7382 руб. в первом полугодии 2012 г.; 7882 руб. - во втором полугодии 2012 г.; 9750 руб. - в 2013 г.; 10 725 руб. - в 2014 г.

Для бензинов **более низкого класса** ставки акциза установлены за 1 т в размере 7725 руб. в первом полугодии 2012 г.; 8225 руб. - во втором полугодии 2012 г.; 10 100 руб. - в 2013 г.; 11 110 руб. - в 2014 г.

Приведенные ставки хорошо иллюстрируют регулирующую функцию, которую выполняют акцизы. Например, ставки акциза на автомобильный бензин стимулируют использование бензина более высокого класса, который более экологичен.

Ставки акциза на другие подакцизные товары установлены в таблицах, которые приведены в ст. 193 НК РФ.

Подлежащая уплате в бюджет сумма акциза исчисляется согласно ст. 202 НК РФ по итогам каждого налогового периода и равна сумме акциза, определенной в соответствии со ст. 194 НК РФ, уменьшенной на размер налоговых вычетов, предусмотренных ст. 200 НК РФ.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает сумму акциза, исчисленную по реализованным подакцизным товарам, налогоплательщик в этом налоговом периоде акциз не уплачивает (п. 5 ст. 202 НК РФ). Сумма превышения налоговых вычетов над суммой акциза, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения, подлежит зачету в счет текущих и предстоящих в следующем налоговом периоде платежей по акцизу, при этом сумма превышения по операциям, признаваемым объектом налогообложения, совершенным в отчетном налоговом периоде, подлежит вычету из суммы акциза в следующем налоговом периоде в первоочередном по сравнению с другими налоговыми вычетами порядке.

Налоговые вычеты установлены ст. 200 НК РФ.

1. Вычетам подлежат суммы акциза, предъявленные продавцами и уплаченные налогоплательщиком при приобретении подакцизных товаров либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории и объекты, находящиеся под ее юрисдикцией, приобретших статус товаров Таможенного союза, в дальнейшем использованных в качестве сырья для производства подакцизных товаров (п. 2 ст. 200 НК РФ).

Но при исчислении суммы акциза на спиртосодержащую продукцию и алкогольную продукцию (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) указанные налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной по подакцизным товарам, использованным в качестве сырья, произведенным на территории РФ, исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении спиртов этилового и коньячного, реализуемых организациям, уплачивающим авансовый платеж акциза.

В случае же использования в качестве сырья при производстве алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции подакцизных товаров, ввезенных на территорию РФ, налоговые вычеты производятся в пределах суммы акциза, исчисленной исходя из объема использованных товаров (в литрах безводного этилового спирта) и ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении спиртов этилового и коньячного, реализуемых организациям, не уплачивающим авансовый платеж акциза.

2. При передаче подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья (материалов), в случае, если давальческим сырьем (материалами) являются подакцизные товары, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные собственником указанного давальческого сырья (материалов) при его приобретении либо уплаченные им при ввозе этого сырья (материалов) на территорию РФ и иные территории и объекты, находящиеся под ее юрисдикцией, приобретшего статус товара Таможенного союза,

а также суммы акциза, уплаченные собственником этого давальческого сырья (материалов) при его производстве (п. 3 ст. 200 НК РФ).

3. Вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные на территории РФ по спирту этиловому, произведенному из пищевого сырья, использованному для производства виноматериалов, в дальнейшем использованных для производства алкогольной продукции.

Для осуществления указанных вычетов должен быть выполнен ряд требований, содержащихся в ст. 201 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 201 НК РФ налоговые вычеты, предусмотренные п. п. 1 - 3 ст. 200 НК РФ, производятся на основании расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком подакцизных товаров либо предъявленных налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо на основании таможенных деклараций или иных документов, подтверждающих ввоз подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, и уплату соответствующей суммы акциза, если иное не предусмотрено ст. 201 НК РФ.

Вычетам подлежат только суммы акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении подакцизных товаров, либо предъявленные налогоплательщиком и уплаченные собственником давальческого сырья (материалов) при его производстве, либо фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, выпущенных в свободное обращение.

В случае оплаты подакцизных товаров, использованных в качестве сырья для производства других товаров, третьими лицами налоговые вычеты производятся, если в расчетных документах указано наименование организации, за которую произведена оплата.

Если в качестве давальческого сырья использовались подакцизные товары, по которым на территории РФ уже был уплачен акциз, налоговые вычеты производятся при представлении налогоплательщиками копий платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт уплаты акциза владельцем сырья (материалов) либо факт оплаты владельцем стоимости сырья по ценам, включающим акциз.

Налоговые вычеты, предусмотренные при использовании в качестве давальческого сырья подакцизных товаров, ранее произведенных налогоплательщиком из давальческого сырья, осуществляются на основании копий первичных документов, подтверждающих факт предъявления налогоплательщиком собственнику этого сырья указанных сумм акциза (акта приема-передачи произведенных подакцизных товаров, акта выработки, акта возврата в производство подакцизных товаров), и платежных документов с отметкой банка, подтверждающих факт оплаты собственником сырья стоимости изготовления подакцизного товара с учетом акциза.

Как следует из п. 3 ст. 201 НК РФ, вычеты сумм акциза производятся в части стоимости соответствующих подакцизных товаров, использованных в качестве основного сырья, фактически включенной в расходы на производство других подакцизных товаров, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций.

Если в отчетном налоговом периоде стоимость подакцизных товаров (сырья) отнесена на расходы по производству других подакцизных товаров без уплаты акциза по этим товарам (сырью) продавцам, суммы акциза подлежат вычету в отчетном периоде, в котором акциз уплачен продавцам.

В соответствии с п. 19 ст. 200 НК РФ при исчислении акциза на реализованную алкогольную продукцию, произведенную из виноматериалов, вычетам подлежат суммы акциза, уплаченные при ввозе на территорию РФ дистиллятов, использованных для производства на территории РФ виноматериалов, при представлении документов, предусмотренных п. 19 ст. 201 НК.

4. Вычетам подлежат также суммы акциза, уплаченные налогоплательщиком, в случае возврата покупателем подакцизных товаров (в том числе возврата в течение гарантийного срока) или отказа от них (п. 5 ст. 200 НК РФ).

Согласно п. 5 ст. 201 НК РФ вычеты сумм акциза производятся в полном объеме после отражения в учете соответствующих операций по корректировке в связи с возвратом товаров или отказом от товаров, но не позднее одного года с момента возврата этих товаров или отказа от них.

5. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму акциза по подакцизным товарам на сумму акциза, исчисленную налогоплательщиком с сумм авансовых и иных платежей, полученных в счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров (п. 7 ст. 200 НК РФ).

В силу нормы п. 7 ст. 201 НК РФ вычеты производятся после отражения в учете операций по

реализации подакцизных товаров.

6. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении (оприходовании) денатурированного этилового спирта налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции, при использовании денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции при представлении документов в соответствии с п. 11 ст. 201 НК РФ (п. 11 ст. 200 НК РФ).

Как следует из п. 11 ст. 201 НК РФ, вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции: свидетельства на производство неспиртосодержащей продукции; копии договора с производителем денатурированного этилового спирта; реестров счетов-фактур, выставленных производителями денатурированного этилового спирта; накладной на внутреннее перемещение; акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика; акта списания в производство и других документов.

7. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство денатурированного этилового спирта, при реализации денатурированного этилового спирта налогоплательщику, имеющему свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции (при представлении документов в соответствии с п. 12 ст. 201 НК РФ (п. 12 ст. 200 НК РФ)).

Согласно п. 12 ст. 201 НК РФ вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы документов, подтверждающих факт производства из денатурированного этилового спирта неспиртосодержащей продукции: свидетельства на производство денатурированного этилового спирта; копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции; реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) денатурированного этилового спирта (налоговый орган не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации проставляет указанную отметку в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур); накладных на отпуск денатурированного этилового спирта; актов приема-передачи денатурированного этилового спирта.

8. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при реализации прямогонного бензина налогоплательщику, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, при представлении документов в соответствии с п. 13 ст. 201 НК РФ (п. 13 ст. 200 НК РФ).

По норме п. 13 ст. 201 НК РФ вычеты производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы копии договора с налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, и реестров счетов-фактур с отметкой налогового органа, в котором состоит на учете покупатель (получатель) прямогонного бензина (налоговый орган не позднее пяти дней с даты представления налоговой декларации проставляет указанную отметку в случае соответствия сведений, указанных в налоговой декларации налогоплательщика-покупателя, имеющего свидетельство, сведениям, содержащимся в представленных налогоплательщиком-покупателем реестрах счетов-фактур).

9. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при совершении с прямогонным бензином операций, указанных в пп. 7, 12 п. 1 ст. 182 НК РФ, при представлении документов, подтверждающих направление прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии лицам, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, в соответствии с п. 14 ст. 201 НК РФ (п. 14 ст. 200 НК РФ).

Согласно п. 14 ст. 201 НК РФ вычеты производятся при представлении в налоговые органы налогоплательщиком, имеющим свидетельство на производство прямогонного бензина, при его передаче (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина, следующих документов:

- при передаче прямогонного бензина на переработку на давальческой основе - копии договора налогоплательщика с лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина; копии свидетельства на переработку прямогонного бензина лица, с которым заключен договор на переработку прямогонного бензина; реестра счетов-фактур, выставленных лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина;

- при передаче прямогонного бензина (в том числе на основании распорядительных документов собственника прямогонного бензина) лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного

бензина, - копии договора между собственником прямогонного бензина и налогоплательщиком; копии договора между собственником прямогонного бензина и лицом, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина; копии распорядительных документов собственника прямогонного бензина (в случае наличия таких документов) налогоплательщику на передачу прямогонного бензина лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина; накладной на отпуск прямогонного бензина или акта приема-передачи прямогонного бензина лицу, имеющему свидетельство на переработку прямогонного бензина.

10. Вычетам подлежат суммы акциза, начисленные при получении прямогонного бензина налогоплательщиком, имеющим свидетельство на переработку прямогонного бензина, при использовании полученного прямогонного бензина самим налогоплательщиком для производства продукции нефтехимии и при передаче прямогонного бензина для производства продукции нефтехимии на давальческой основе (на основании договора об оказании услуг по переработке принадлежащего данному налогоплательщику прямогонного бензина) при представлении документов в соответствии с п. 15 ст. 201 НК РФ (п. 15 ст. 200 НК РФ).

В силу п. 15 ст. 201 НК РФ вычеты производятся при представлении в налоговые органы налогоплательщиком любого одного из следующих документов, подтверждающих факт передачи прямогонного бензина самим налогоплательщиком и (или) организацией, оказывающей налогоплательщику услуги по переработке прямогонного бензина, в производство продукции нефтехимии: накладной на внутреннее перемещение; накладной на отпуск материалов на сторону; лимитно-заборной карты; акта приема-передачи сырья на переработку; акта приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика; акта списания в производство.

11. Согласно п. 16 ст. 200 НК РФ при исчислении акциза на реализованную алкогольную и подакцизную спиртосодержащую продукцию вычету подлежит уплаченная налогоплательщиком сумма авансового платежа акциза в пределах суммы этого платежа, уплаченной по приобретенному (переданному в структуре одной организации) спирту этиловому и коньячному, фактически использованным для производства реализованной алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции, в том числе по приобретенному этиловому спирту-сырцу и этиловому спирту-сырцу, переданному в структуре одной организации для производства ректификованного этилового спирта, в дальнейшем используемого для производства алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции, при представлении документов в соответствии с п. п. 17, 18 ст. 201 НК РФ.

Сумма авансового платежа акциза, приходящаяся на объем спирта этилового и коньячного, не использованных в истекшем налоговом периоде для производства реализованной алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции, подлежит вычету в следующем или других последующих налоговых периодах, в которых приобретенный этиловый спирт будет использован для производства указанной алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции.

В соответствии с п. 17 ст. 201 НК РФ вычеты производятся налогоплательщиками, приобретающими (закупающими) спирт этиловый и коньячный, на основании документов, предусмотренных п. 7 ст. 204 НК РФ, а также представляемых в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по акцизам следующих документов (их копий): договора купли-продажи спирта этилового и коньячного, заключенного производителем алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции с производителем спирта этилового и коньячного; товарно-транспортных накладных на отгрузку спирта этилового и коньячного продавцом; акта списания спирта этилового и коньячного в производство.

Согласно п. 18 ст. 201 НК РФ вычеты производятся налогоплательщиками, совершающими операции, указанные в пп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ, на основании документов, предусмотренных п. 7 ст. 204 НК РФ, а также представляемых в налоговый орган одновременно с налоговой декларацией по акцизам любого одного из следующих документов (их копий), подтверждающих факт передачи этилового и коньячного спирта для производства алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции: накладной на внутреннее перемещение спирта этилового и (или) спирта коньячного; акта приема-передачи спирта этилового и коньячного между структурными подразделениями налогоплательщика; акта списания спирта этилового и коньячного в производство.

12. Как следует из п. 17 ст. 200 НК РФ, сумма авансового платежа акциза, подлежащая вычету, уменьшается на сумму акциза, приходящуюся на объем спирта этилового и коньячного, безвозвратно утраченных в процессе транспортировки, хранения, перемещения в структуре одной организации и последующей технологической обработки, за исключением потерь в пределах норм естественной убыли, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти.

Наконец, согласно п. 16 ст. 201 НК РФ налоговые вычеты сумм акциза, фактически уплаченные продавцам при приобретении денатурированного этилового спирта для производства спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и для производства спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, производятся при представлении налогоплательщиком в налоговые органы следующих документов: свидетельства на производство спиртосодержащей парфюмерно-косметической продукции в металлической аэрозольной упаковке и свидетельства на производство спиртосодержащей продукции бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке; копии договора с производителем денатурированного этилового спирта; счетов-фактур, выставленных производителем денатурированного этилового спирта; платежных документов, подтверждающих факт уплаты акциза по денатурированному этиловому спирту; актов списания в производство (актов приема-передачи между структурными подразделениями налогоплательщика, лимитно-заборных карт и других документов).

Если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает сумму акциза, исчисленную по итогам налогового периода, полученная разница подлежит **возмещению (зачету, возврату)** налогоплательщику в соответствии со ст. 203 НК РФ.

Указанные суммы направляются в отчетном налоговом периоде и в течение трех налоговых периодов, следующих за ним, на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением подакцизных товаров через границу РФ на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет, при этом налоговые органы исполняют зачет самостоятельно, а по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением подакцизных товаров через границу РФ, - по согласованию с таможенными органами и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику (п. 2 ст. 203 НК РФ).

По истечении трех налоговых периодов, следующих за отчетным налоговым периодом, сумма, которая не была зачтена, подлежит возврату налогоплательщику по его заявлению.

Пунктом 4 ст. 203 НК РФ установлено, что суммы, предусмотренные ст. 201 НК РФ, в отношении операций с подакцизными товарами, определенных пп. 4 п. 1 ст. 183 НК РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании документов, перечисленных в п. 7 ст. 198 НК РФ, не позднее трех месяцев со дня представления документов. В течение указанного срока налоговый орган проверяет обоснованность налоговых вычетов и принимает решение о возмещении путем зачета или возврата соответствующих сумм либо об отказе (полностью или частично) в возмещении.

Если налоговый орган принял **решение об отказе** (полностью или частично) в возмещении, он обязан представить налогоплательщику мотивированное заключение не позднее 10 дней после вынесения соответствующего решения.

Если налоговый орган в течение установленного срока не вынес решения об отказе и соответствующее заключение не представлено налогоплательщику, налоговый орган обязан принять **решение о возмещении** сумм, по которым не вынесено решение об отказе, и уведомить налогоплательщика о принятом решении в течение 10 дней. Если у налогоплательщика имеются недоимки и пени по акцизу, недоимки и пени по иным налогам, а также задолженность по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого проводится возврат, они подлежат зачету в первоочередном порядке по решению налогового органа. Налоговые органы осуществляют такой зачет самостоятельно и в течение 10 дней сообщают о нем налогоплательщику.

Если налоговый орган принял **решение о возмещении**, при наличии недоимки по акцизу, образовавшейся в период между датой подачи декларации и датой возмещения соответствующих сумм и не превышающей сумму, подлежащую возмещению по решению налогового органа, пеня на сумму недоимки не начисляется.

Если у налогоплательщика нет недоимок и пеней по акцизу, недоимок и пеней по иным налогам, а также задолженности по присужденным налоговым санкциям, подлежащим зачислению в тот же бюджет, из которого производится возврат, суммы, подлежащие возмещению, засчитываются в счет текущих платежей по акцизу и иным налогам, подлежащим уплате в тот же бюджет, а также по налогам, уплачиваемым в связи с перемещением товаров (работ, услуг) через границу РФ по согласованию с таможенными органами, либо должны быть возвращены налогоплательщику по его заявлению.

Не позднее последнего дня установленного срока налоговый орган принимает **решение о возврате** сумм акциза из соответствующего бюджета (бюджета территориального дорожного фонда) и в тот же срок направляет это решение на исполнение в соответствующий орган Федерального казначейства.

Возврат сумм акциза осуществляется органами Федерального казначейства в течение двух недель

после получения решения налогового органа. Если такое решение не получено соответствующим органом Федерального казначейства по истечении семи дней со дня направления налоговым органом, датой получения этого решения признается восьмой день со дня направления такого решения налоговым органом. При нарушении установленных сроков на сумму акциза, подлежащую возврату налогоплательщику, начисляют проценты исходя из 1/360 ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки (п. 3 ст. 203 НК РФ).

Сумма акциза исчисляется согласно ст. 194 НК РФ по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены:

- твердые (специфические) налоговые ставки - как произведение налоговой ставки и налоговой базы;

- адвалорные (в процентах) налоговые ставки - как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы;

- комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок, - как сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение твердой (специфической) налоговой ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) подакцизных товаров в натуральном выражении, и как соответствующая адвалорной (в процентах) налоговой ставке процентная доля максимальной розничной цены таких товаров.

Общая сумма акциза представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида подакцизного товара, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, но общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными нефтепродуктами определяется отдельно от суммы акциза по другим подакцизным товарам (п. 4 ст. 194 НК РФ).

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Сумма акциза при ввозе на территорию РФ нескольких видов подакцизных товаров, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм акциза, исчисленных для каждого вида этих товаров.

Если налогоплательщик **не ведет раздельного учета** налоговой базы в отношении подакцизных товаров, для которых установлены разные налоговые ставки (п. 1 ст. 190 НК РФ), то сумму акциза по подакцизным товарам следует определять исходя из максимальной из применяемых налогоплательщиком налоговой ставки от единой налоговой базы, определенной по всем облагаемым акцизом операциям.

Под авансовым платежом акциза понимается предварительная уплата акциза по алкогольной и спиртосодержащей продукции до приобретения (закупки) спирта этилового, в том числе этилового спирта-сырца, и коньячного, произведенных на территории РФ, или до совершения операции, предусмотренной пп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ. При этом дата приобретения (закупки) этилового спирта определяется как дата его отгрузки продавцом.

Организации, производящие на территории РФ алкогольную продукцию (за исключением вин натуральных, в том числе шампанских, игристых, газированных, шипучих, натуральных напитков с объемной долей этилового спирта не более 6% объема готовой продукции, изготовленных из виноматериалов, произведенных без добавления этилового спирта) и подакцизную спиртосодержащую продукцию, обязаны уплачивать в бюджет авансовый платеж акциза по алкогольной и спиртосодержащей продукции. Но организации, производящие спиртосодержащую парфюмерно-косметическую продукцию в металлической аэрозольной упаковке и спиртосодержащую продукцию бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке, от обязанности по уплате авансового платежа акциза освобождаются.

В случае использования производителями алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции этилового спирта-сырца, произведенного на территории РФ, для дальнейшего производства в структуре одной организации ректификованного этилового спирта, в дальнейшем используемого этой же организацией для производства алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции, авансовый платеж акциза уплачивается до закупки этилового спирта-сырца и до совершения с этиловым спиртом-сырцом операции, предусмотренной пп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ.

Размер авансового платежа акциза следует определять исходя из общего объема закупаемого (передаваемого в структуре одной организации для дальнейшего производства алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции) спирта этилового, в том числе этилового спирта-сырца, и коньячного (в литрах безводного спирта) и соответствующей ставки акциза, установленной п. 1 ст. 193 НК РФ в отношении алкогольной и спиртосодержащей продукции. При этом размер авансового платежа акциза

необходимо определять в целом за налоговый период исходя из общего объема спирта этилового и коньячного, закупаемых у каждого продавца, и при совершении операций, предусмотренных пп. 22 п. 1 ст. 182 НК РФ.

Авансовый платеж акциза уплачивается в порядке и сроки, которые установлены ст. 204 НК РФ.

При исчислении налога на прибыль организаций необходимо принимать во внимание условия уплаты акцизов. Как правило, суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком при реализации подакцизных товаров (за исключением реализации на безвозмездной основе) и предъявленные покупателю, относятся у налогоплательщика в соответствии с п. 1 ст. 199 НК РФ на расходы, принимаемые к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. Суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком по операциям передачи подакцизных товаров, а также при их реализации на безвозмездной основе, относятся у налогоплательщика за счет соответствующих источников, за счет которых относятся расходы по указанным подакцизным товарам.

Суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком собственнику давальческого сырья (материалов), собственник давальческого сырья (материалов) относит на стоимость подакцизных товаров, произведенных из указанного сырья (материалов), за исключением случаев передачи подакцизных товаров, произведенных из давальческого сырья, для дальнейшего производства подакцизных товаров (п. 2 ст. 199 НК РФ).

Учитываются в стоимости подакцизных товаров суммы акциза, предъявленные налогоплательщиком покупателю при реализации подакцизных товаров (отражаются у покупателя), а также суммы акциза, фактически уплаченные при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (п. 2 ст. 199 НК РФ). Но не учитываются в стоимости приобретенного, ввезенного на территорию РФ или переданного на давальческой основе подакцизного товара и подлежат вычету или возврату суммы акциза, предъявленные покупателю при приобретении указанного товара, суммы акциза, подлежащие уплате при ввозе на таможенную территорию РФ или предъявленные собственнику давальческого сырья (материалов) при передаче подакцизного товара, используемого в качестве сырья для производства других подакцизных товаров. Это положение применяется в случае, если ставки акциза на подакцизные товары, используемые в качестве сырья, и ставки акциза на подакцизные товары, произведенные из этого сырья, определены на одинаковую единицу измерения налоговой базы (п. 3 ст. 199 НК РФ).

При совершении операций с денатурированным этиловым спиртом, указанных в пп. 20 п. 1 ст. 182 НК РФ, и при совершении операций с прямогонным бензином, указанных в пп. 21 п. 1 ст. 182 НК РФ, сумма акциза учитывается в следующем порядке (п. 4 ст. 199 НК РФ):

- сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям, указанным в пп. 20 п. 1 ст. 182 НК РФ, при дальнейшем использовании налогоплательщиком полученного им денатурированного этилового спирта в качестве сырья для производства неспиртосодержащей продукции в стоимость передаваемого денатурированного спирта не включается, а при дальнейшем неиспользовании включается;

- сумма акциза, исчисленная налогоплательщиком по операциям, указанным в пп. 21 п. 1 ст. 182 НК РФ, при дальнейшем использовании (в том числе при передаче на переработку на давальческой основе) полученного прямогонного бензина в качестве сырья для производства продукции нефтехимии в стоимость передаваемого прямогонного бензина не включается, а при дальнейшем неиспользовании включается.

Не учитываются в стоимости алкогольной и подакцизной спиртосодержащей продукции и подлежат вычету в соответствии с п. 16 ст. 200 НК РФ суммы авансового платежа, исчисленные согласно п. 8 ст. 194 НК РФ (п. 5 ст. 199 НК РФ).

Особенности акциза, связанные с ввозом товаров

При регулировании отношений в сфере внешней торговли следует руководствоваться ТК ТС, Федеральными законами "О таможенном регулировании в Российской Федерации" и "Об особых экономических зонах в Российской Федерации".

Акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза, относится к таможенным платежам в соответствии с п. 3 ст. 70 ТК ТС. Плательщиками акциза являются декларант или иные лица, на которых в соответствии с ТК ТС, международными договорами государств - членов Таможенного союза и законодательством этих государств возложена обязанность по уплате акциза (ст. 79 ТК ТС).

Согласно ст. 80 ТК ТС обязанность по уплате акциза возникает в соответствии со ст. ст. 81, 161, 166,

172, 197, 211, 214, 227, 228, 237, 250, 261, 274, 283, 290, 300, 306 и 360 ТК ТС.

Обязанность по уплате акциза прекращается в случаях: уплаты или взыскания акциза в установленных размерах; помещения товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления с предоставлением льгот по уплате акциза, не сопряженных с ограничениями по пользованию и распоряжению этими товарами; уничтожения (безвозвратной утраты) иностранных товаров вследствие аварии или действия обстоятельств непреодолимой силы либо в результате естественной убыли при нормальных условиях перевозки (транспортировки) и хранения; если размер неуплаченной суммы акциза не превышает сумму, эквивалентную 5 евро по курсу валюты, устанавливаемому в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого возникла обязанность по уплате акциза, действующему на момент возникновения обязанности по уплате акциза; помещения товаров под таможенную процедуру отказа в пользу государства, если обязанность по уплате акциза возникла до регистрации таможенной декларации на помещение товаров под эту таможенную процедуру; обращения товаров в собственность государства - члена Таможенного союза в соответствии с законодательством этого государства - члена Таможенного союза; обращения взыскания на товары, в том числе за счет стоимости товаров, в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза; отказа в выпуске товаров в соответствии с заявленной таможенной процедурой - в отношении обязанности по уплате акциза, возникшей при регистрации таможенной декларации на помещение товаров под эту таможенную процедуру; признания ее безнадежной ко взысканию и списания в порядке, определяемом законодательством государств - членов Таможенного союза; возникновения обстоятельств, с которыми согласно ТК ТС связывается прекращение обязанности по уплате акциза.

Акциз не уплачивается: при помещении товаров под таможенные процедуры, не предусматривающие такую уплату, при соблюдении условий соответствующей таможенной процедуры; ввозе товаров, за исключением товаров для личного пользования, в адрес одного получателя от одного отправителя по одному транспортному (перевозочному) документу, общая таможенная стоимость которых не превышает сумму, эквивалентную 200 евро по курсу валюты, устанавливаемому в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, таможенным органом которого осуществляется выпуск таких товаров, действующему на момент возникновения обязанности по уплате акциза; перемещении товаров для личного пользования в случаях, установленных международными договорами государств - членов Таможенного союза; если в соответствии с ТК ТС, законодательством и международными договорами государств - членов Таможенного союза товары освобождаются от обложения акцизом (не облагаются акцизом) и соблюдаются условия, в связи с которыми предоставлено такое освобождение.

Обязанность по уплате акциза возникает и прекращается при установлении таможенных процедур в соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 202 ТК ТС в соответствии с международными договорами государств - членов Таможенного союза.

Согласно ст. 81 ТК ТС обязанность по уплате акциза при незаконном перемещении товаров через таможенную границу возникает при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза.

Обязанность по уплате акциза при незаконном перемещении товаров через таможенную границу возникает солидарно у лиц, незаконно перемещающих товары, лиц, участвующих в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения, а при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза - также у лиц, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза. Эта обязанность прекращается в случаях, установленных п. 2 ст. 80 ТК ТС.

При незаконном перемещении товаров через таможенную границу сроком уплаты акциза считается день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - день выявления факта незаконного перемещения товаров через таможенную границу, но в случае незаконного перемещения товаров через таможенную границу с недостоверным декларированием сроком уплаты акциза считается день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита.

При незаконном перемещении товаров через таможенную границу акциз подлежит уплате при ввозе товаров на таможенную территорию в размерах, соответствующих суммам акциза, которые подлежали бы уплате при помещении таких товаров под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, без учета тарифных преференций и льгот по уплате акциза, исчисленных исходя из ставок акциза и курса валют, устанавливаемого в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, таможенным органом которого осуществляется взыскание акциза, и действующих на день пересечения товарами таможенной границы, а если этот день не установлен - на день выявления факта незаконного

перемещения товаров через таможенную границу. Но в случае незаконного перемещения товаров через таможенную границу с недостоверным декларированием акциз подлежит уплате в размерах, соответствующих суммам акциза, которые подлежали бы уплате на основании достоверных сведений при помещении таких товаров под заявленную таможенную процедуру, на день регистрации таможенным органом таможенной декларации, поданной для помещения товаров под таможенную процедуру, за исключением таможенной процедуры таможенного транзита. При этом фактически уплаченные при таможенном декларировании суммы акциза повторно не уплачиваются (не взыскиваются), а излишне уплаченные (взысканные) суммы акциза подлежат возврату в соответствии с ТК ТС.

Акциз при незаконном перемещении товаров через таможенную границу исчисляется в соответствии с ТК ТС.

Если определение сумм акциза, подлежащих уплате, невозможно в силу непредставления в таможенный орган точных сведений о характере товаров, их наименованиях, количестве, стране происхождения и таможенной стоимости, суммы акциза следует определять исходя из наибольшей величины ставок акциза, а также количества и стоимости товаров, которые могут быть определены на основании имеющихся сведений.

При установлении впоследствии точных сведений о товарах излишне уплаченные или излишне взысканные суммы акциза возвращаются либо взыскиваются неуплаченные суммы в соответствии с гл. 13 и 14 ТК ТС.

Согласно ст. 76 ТК ТС сумму акциза плательщик исчисляет, как правило, самостоятельно, но при взыскании акциза подлежащую уплате сумму рассчитывает таможенный орган государства - члена Таможенного союза, в котором акциз подлежит уплате. Сумма акциза обычно определяется в валюте государства, таможенному органу которого подана таможенная декларация.

Акциз, подлежащий уплате или взысканию, исчисляется в соответствии с законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру либо на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Но в соответствии со ст. ст. 76 и 84 ТК ТС, когда в порядке, определенном международным договором государств - членов Таможенного союза, будет установлено (подтверждено), что товары, помещенные под процедуру таможенного транзита, находятся на территории другого государства - члена Таможенного союза, акциз будет подлежать уплате в этом государстве, а его исчисление будет проводиться в соответствии с законодательством государства, в котором он должен быть уплачен.

В случае возникновения обязанности по уплате акциза в отношении товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита, налог подлежит уплате в государстве - члене Таможенного союза, таможенный орган которого выпустил товары в соответствии с таможенной процедурой таможенного транзита.

Общая сумма акциза в отношении иностранных товаров не может превышать сумму акциза, подлежащего уплате, в случае, если бы иностранные товары были выпущены для внутреннего потребления, за исключением случаев, когда сумма акциза увеличивается вследствие изменения ставок акциза, когда к иностранным товарам применяются ставки акциза, действующие на день принятия таможенной декларации таможенным органом при заявлении иной таможенной процедуры, в отношении этих иностранных товаров.

Согласно ст. 77 ТК ТС для исчисления акциза применяются, как правило, ставки, действующие на день регистрации таможенной декларации таможенным органом, установленные законодательством государства - члена Таможенного союза, на территории которого товары помещаются под таможенную процедуру либо на территории которого выявлен факт незаконного перемещения товаров через таможенную границу. Но если будет установлено (подтверждено) в порядке, определенном международным договором государств - членов Таможенного союза, что товары, помещенные под процедуру таможенного транзита, находятся на территории другого государства - члена Таможенного союза, применяются ставки, установленные законодательством этого государства.

Согласно п. 2 ст. 262 Таможенного кодекса ТС при помещении продуктов переработки под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления сумма акцизов в отношении продуктов переработки подлежит уплате в полном объеме, за исключением случая, когда операцией по переработке товаров является ремонт вывезенных товаров.

Согласно ст. 185 НК РФ при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, в зависимости от избранной таможенной процедуры налогообложение

проводится в следующем порядке:

- при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры выпуска для внутреннего потребления, переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны, за исключением подакцизных товаров, ввезенных в портовую особую экономическую зону, акциз уплачивается в полном объеме;

- при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру реимпорта налогоплательщик уплачивает суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

- при помещении подакцизных товаров под таможенные процедуры транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения, отказа в пользу государства и специальную таможенную процедуру, а также под таможенную процедуру свободной таможенной зоны в портовой особой экономической зоне акциз не уплачивается;

- при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом положений, установленных таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

- при помещении подакцизных товаров под таможенную процедуру временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Этой же статьей НК РФ определяется, что при вывозе подакцизных товаров с территории РФ налогообложение проводится в следующем порядке:

- при вывозе товаров в таможенной процедуре экспорта за пределы территории РФ акциз не уплачивается с учетом ст. 184 НК РФ или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами РФ в порядке, предусмотренном НК РФ. Этот порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенную процедуру таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенной процедурой экспорта, а также при помещении товаров под таможенную процедуру свободной таможенной зоны;

- при вывозе товаров в таможенной процедуре реэкспорта за пределы территории РФ уплаченные при ввозе на территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле;

- при вывозе с территории РФ товаров в целях завершения специальной таможенной процедуры акциз не уплачивается;

- при вывозе подакцизных товаров с территории РФ в соответствии с иными таможенными процедурами освобождение от уплаты акциза и возврат уплаченных сумм акциза не проводятся, если иное не предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

В этой же статье НК РФ определяется, что при перемещении физическими лицами подакцизных товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд, порядок уплаты акциза, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза.

Согласно ст. 186 НК РФ взимание акциза по подакцизным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, за исключением подакцизных товаров Таможенного союза, подлежащих в соответствии с законодательством РФ маркировке акцизными марками, проводится налоговыми органами, а в случае подакцизных товаров, подлежащих маркировке акцизными марками, - таможенными органами в порядке, установленном ст. 186.1 НК РФ.

Согласно ст. 186.1 НК РФ обязанность по уплате акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, возникает со дня ввоза маркированных товаров на территорию РФ.

Налоговой базой для обложения акцизами являются объем, количество, иные показатели ввозимых маркированных товаров в натуральном выражении, в отношении которых установлены твердые (специфические) ставки акцизов, либо стоимость ввезенных подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные ставки акцизов, либо объем ввозимых маркированных товаров в натуральном

выражении для исчисления акцизов при применении твердой (специфической) налоговой ставки и расчетная стоимость ввозимых подакцизных товаров, которую исчисляют исходя из максимальных розничных цен, для определения акцизов при применении адвалорной (в процентах) налоговой ставки в отношении товаров, для которых установлены комбинированные ставки акциза, состоящие из твердой и адвалорной ставок.

Для целей исчисления акцизов по маркированным товарам под стоимостью понимается цена сделки, подлежащая уплате поставщику за товары согласно условиям договора (контракта). Стоимостью маркированных товаров, полученных по товарообменному (бартерному) договору (контракту), а также по договору (контракту) товарного кредита, является стоимость маркированных товаров, предусмотренная договором (контрактом), при отсутствии стоимости в договоре (контракте) - стоимость, указанная в товаросопроводительных документах, при отсутствии стоимости в договоре (контракте) и товаросопроводительных документах - стоимость маркированных товаров, отраженная в бухгалтерском учете.

Расчетная стоимость маркированных товаров, в отношении которых установлены комбинированные ставки акцизов, определяется в соответствии со ст. 187.1 НК РФ.

Налоговая база для исчисления акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, определяется на дату принятия на учет налогоплательщиком ввозимых подакцизных товаров, но не позднее даты подачи статистической декларации на маркированные товары, если статистическое декларирование по таким товарам предусмотрено таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Сумму акциза, подлежащую уплате по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, налогоплательщик исчисляет самостоятельно по налоговым ставкам, действующим на день уплаты акциза.

Акциз по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, налогоплательщик перечисляет на счет Федерального казначейства не позднее пяти дней со дня принятия на учет ввезенных маркированных товаров.

Для целей уплаты акциза по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, налогоплательщик обязан представить в таможенный орган следующие документы:

- заявление на бумажном носителе и в электронном виде;

- транспортные (товаросопроводительные) документы, подтверждающие перемещение маркированных товаров с территории этого государства на территорию РФ;

- документы, необходимые для подтверждения в отношении маркированных товаров статуса товаров Таможенного союза;

- счета-фактуры, оформленные в соответствии с законодательством этого государства при отгрузке маркированных товаров, если их выставление (выписка) предусмотрено (предусмотрена) законодательством этого государства;

- договоры (контракты), на основании которых приобретены маркированные товары, ввезенные на территорию РФ с территории этого государства;

- информационное сообщение, представленное налогоплательщику одного государства - члена Таможенного союза налогоплательщиком другого государства - члена Таможенного союза либо налогоплательщиком государства, не являющегося членом Таможенного союза, реализующим товары, ввезенные с территории другого государства - члена Таможенного союза, подписанное руководителем (индивидуальным предпринимателем) и заверенное печатью организации, с указанием: номера, идентифицирующего лицо в качестве налогоплательщика этого государства; полного наименования и местонахождения (места жительства) налогоплательщика этого государства; номера и даты договора (контракта) о приобретении импортируемых маркированных товаров; номера и даты спецификации. Если налогоплательщик государства - члена Таможенного союза, у которого приобретаются товары, не является собственником реализуемых товаров (выступает комиссионером, поверенным, агентом), сведения представляются также в отношении собственника реализуемых маркированных товаров. В случае представления информационного сообщения на иностранном языке обязательно наличие перевода на русский язык. Информационное сообщение не представляется в том случае, когда сведения содержатся в договоре (контракте);

- договоры (контракты) комиссии, поручения или агентский договор (контракт) (в случаях их

заключения);

- договоры (контракты), на основании которых приобретены товары, ввезенные на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза.

Документы могут быть представлены в виде копий, заверенных в установленном порядке.

В случаях неуплаты, неполной уплаты акцизов по маркированным товарам Таможенного союза, ввозимым на территорию РФ с территории государства - члена Таможенного союза, их уплаты в более поздний срок по сравнению с установленным сроком либо в случае несоответствия данных, заявленных таможенным органам, данным, полученным в рамках обмена информацией между налоговыми и таможенными органами государств - членов Таможенного союза, таможенный орган взыскивает акцизы и пени в порядке и размерах, которые установлены законодательством РФ, а также применяет способы обеспечения уплаты таможенных платежей, пеней, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством РФ о таможенном деле.

Согласно ст. 2 НК РФ к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено НК РФ.

Выводы

Определение косвенных налогов основано на их главных атрибутах: ими облагаются товары и услуги и они являются "косвенными" для потребителей. В российской налоговой системе к косвенным налогам относятся НДС и акцизы (гл. 21 и 22 НК РФ).

Вопросы косвенного налогообложения обсуждал еще в 1776 г. шотландский экономист А. Смит, классик экономической науки, полагавший, что косвенные налоги возникли из-за трудностей, которые государство испытывало при попытках облагать доходы своих подданных напрямую, в силу чего государство прибегло к косвенному обложению доходов через расходы.

Смит отметил недостатки налогов на потребление, в частности их свойство поощрять коррупцию. Кроме того, он писал, что косвенные налоги всегда берут из карманов населения гораздо больше, чем почти всякий другой налог.

Английский экономист Д. Рикардо полагал, что самым пригодным объектом для обложения являются товары, которые благодаря природе или искусству производятся при особенно благоприятных условиях, причем налоги на предметы роскоши имеют некоторые преимущества в сравнении с налогами на предметы необходимости.

Рикардо также отмечал недостатки косвенных налогов. Во-первых, эти налоги не затрагивают капитала, хотя есть необходимость, чтобы капитал также "вносил свою долю" в покрытие государственных расходов. Во-вторых, трудно определить точно размеры этих налогов, поскольку они иногда даже не затрагивают дохода. Например, склонный к бережливости человек может освободиться от налога на вино, отказавшись от потребления вина. В итоге правительство не в состоянии собрать ни одного шиллинга путем взимания такого налога. От уплаты налогов на расходы может уклоняться скряга, который при больших доходах тратит только их малую часть. Если бы соответствующие суммы, как считал Рикардо, вычитались бы из доходов человека, то скряга не смог бы уклониться от несения государственных тягот.

П. Самуэльсон, первый американец, удостоенный в 1970 г. Нобелевской премии по экономике, дал очень краткое определение косвенных налогов. В одной из его самых известных книг по экономике косвенными называются налоги, которыми облагаются товары и услуги и которые являются "косвенными" для потребителей. Как достоинство косвенных налогов отмечалось то, что они определяются уровнем продажи.

Сегодня косвенные налоги определяются как налоги на товары и услуги, устанавливаемые в виде надбавок к цене товаров или тарифу на услуги и не зависящие от доходов налогоплательщиков. Косвенные налоги регулируют потребление разных предметов и помогают собирать средства для покрытия огромных современных государственных расходов.

Для НДС налогоплательщиками выступают организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Один из основных объектов обложения акцизами возникает при реализации на территории РФ товаров, работ или услуг. Объектом налогообложения признается также ввоз товаров на таможенную территорию

РФ.

Налогоплательщиками в отношении акциза выступают организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК ТС, причем указанные организации и иные лица признаются налогоплательщиками, если они совершают операции с подакцизными товарами, подлежащими налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ.

В качестве налогового периода для НДС установлен квартал. Налоговая база при реализации товаров, работ, услуг определяется обычно как стоимость этих товаров, работ, услуг с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога на добавленную стоимость, а при ввозе товаров на таможенную территорию РФ - как сумма таможенной стоимости этих товаров, подлежащей уплате таможенной пошлины и подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам). Сумма НДС исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Основная ставка - 18%. В случае реализации некоторых продовольственных товаров, товаров для детей, медицинских товаров и печатной продукции установлена ставка 10%.

Налогоплательщик обязан предъявить покупателю соответствующую сумму НДС. Предъявление суммы НДС должно быть отражено в специальном документе - счете-фактуре. В розничной торговле предусмотрена упрощенная процедура оформления документов.

Особого внимания заслуживает ставка 0%, которая применяется в основном при осуществлении экспортных операций, причем применение нулевой ставки и освобождение от налогообложения влекут за собой разные правовые последствия, связанные с использованием вычетов и возмещений при определении суммы НДС, которую налогоплательщик обязан перечислить в бюджет. Подлежащая уплате в бюджет сумма НДС исчисляется по итогам каждого налогового периода и равна общей сумме рассчитанного налога, уменьшенной на сумму налоговых вычетов.

В качестве налогового периода для акцизов установлен календарный месяц. Налоговая база определяется в отдельности по каждому виду подакцизного товара. Налоговая база при реализации (передаче, признаваемой объектом налогообложения) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения), как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении, а по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из рыночных цен без учета акциза и налога на добавленную стоимость.

Сумма акциза исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы по подакцизным товарам (в том числе при ввозе на территорию РФ), в отношении которых установлены твердые налоговые ставки, и как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные налоговые ставки.

В розничной торговле предусмотрена упрощенная процедура оформления документов. При реализации (передаче) подакцизных товаров в розницу соответствующая сумма акциза включается в цену указанного товара, при этом на ярлыках товаров и ценниках, выставляемых продавцом, а также на чеках и других выдаваемых покупателю документах соответствующая сумма акциза не выделяется.

Подлежащая уплате в бюджет сумма акциза исчисляется по итогам каждого налогового периода и равна общей сумме исчисленного акциза, уменьшенной на сумму налоговых вычетов.

Контрольные вопросы и задания

1. Назовите атрибуты, характеризующие косвенные налоги.
2. Какие налоги относят к косвенным налогам в российской налоговой системе?
3. В какой работе и в какие годы А. Смит обсуждал проблемы косвенного налогообложения?
4. Какие причины установления косвенных налогов в дополнение к прямым налогам видел А. Смит?
5. Как А. Смит описывал действие налогов на предметы роскоши и предметы необходимости?
6. Какие проблемы косвенного налогообложения отмечали А. Смит и Д. Рикардо?
7. Как сегодня выглядит косвенное налогообложение в сравнении с прямым налогообложением?
8. Кто является налогоплательщиком НДС?
9. Каков основной объект налогообложения для НДС?
10. Назовите ставки НДС.

11. Какие правовые последствия влекут за собой применение нулевой ставки и освобождение от обязанностей плательщика НДС?
12. Что такое счет-фактура?
13. Перечислите особенности уплаты акциза и соответствующего оформления документов в розничной торговле.
14. Когда применяются вычеты по НДС?
15. Когда и при каких условиях осуществляется возмещение по НДС?
16. Каковы особенности применения нулевой ставки НДС?
17. Когда уплаченный НДС включается в затраты при исчислении налога на прибыль?
18. Кто является плательщиком акциза?
19. Назовите объекты налогообложения для акциза.
20. Перечислите основные виды подакцизных товаров.
21. Что такое специфическая налоговая ставка?
22. Что такое адвалорная налоговая ставка?
23. Как и какие налоговые ставки устанавливаются на алкогольную продукцию?
24. Как и какие налоговые ставки устанавливаются на автомобили?
25. Как и какие налоговые ставки устанавливаются на автомобильный бензин?
26. Как учитываются акцизы при исчислении налога на прибыль?

Задачи

Задача 1.

Товарищество собственников жилья в соответствии с уставом выполняет работы и оказывает услуги собственникам квартир по эксплуатации многоквартирного дома, при этом товарищество ежемесячно выставляет собственникам квартир счет на оплату выполненных работ и оказанных услуг.

Обязано ли товарищество предъявлять к оплате собственникам квартир соответствующую сумму НДС?

Задача 2.

Общество с ограниченной ответственностью А, являющееся плательщиком НДС, оказывает услуги в городе по перевозке автобусами пассажиров на основе единых условий и тарифов за проезд, установленных органами местного самоуправления.

Общество А закупило у общества с ограниченной ответственностью Б оборудование для организации перевозок, при этом общество Б предъявило обществу А к уплате соответствующую сумму НДС, а общество А уплатило эту сумму.

Как учитывается эта сумма у общества А и подлежит ли она вычету (возмещению)?

Задача 3.

Акционерное общество А, являющееся плательщиком НДС, выполняет ремонт бытовой техники.

Общество А закупило у общества с ограниченной ответственностью Б материалы, необходимые для ремонтных работ, при этом общество Б предъявило обществу А к уплате соответствующую сумму НДС, а общество А уплатило эту сумму обществу Б.

Как учитывается эта сумма у общества А и подлежит ли она вычету (возмещению)?

Задача 4.

Общество с ограниченной ответственностью А, являющееся плательщиком НДС, занимается продажей хлебобулочных изделий и сахара.

Общество А закупило необходимое для продажи у акционерного общества Б, при этом общество Б предъявило обществу А к уплате сумму акциза 15 тыс. руб., а общество А уплатило эту сумму обществу Б.

В налоговый период общество А продало по рыночным ценам хлебобулочные изделия на сумму 100 тыс. руб., при этом никаких других доходов, закупок и активов или пассивов по расчетам с бюджетом в этом периоде не было.

Какую сумму акциза общество А должно перечислить в бюджет?

Задача 5.

Акционерное общество А, являющееся плательщиком НДС, занимается продажей фотоаппаратуры.

Общество А закупило все необходимое для продажи у акционерного общества Б, при этом общество Б предъявило обществу А к уплате сумму акциза 15 тыс. руб., а общество А уплатило эту сумму обществу Б.

В налоговый период общество А продало по рыночным ценам фотоаппаратуру на сумму 100 тыс. руб., при этом никаких других доходов, закупок и активов или пассивов по расчетам с бюджетом в этом периоде не было.

Какую сумму акциза общество А должно перечислить в бюджет?

Задача 6.

Акционерное общество А, являющееся плательщиком НДС, экспортирует нефтепродукты в зарубежные страны.

Общество А закупило все необходимое для производства и экспорта продукции у акционерного общества Б, при этом общество Б предъявило обществу А к уплате сумму акциза 15 млн руб., а общество А уплатило эту сумму обществу Б.

В налоговом периоде общество А экспортировало нефтепродукты на сумму 100 млн руб., при этом никаких других доходов, закупок и активов или пассивов по расчетам с бюджетом в этом периоде не было.

Какие вычеты (возмещения) по НДС полагаются обществу А и каков порядок их получения?

Задача 7.

В 2012 г. был продан автомобиль с двигателем мощностью 70 л. с. Какова сумма акциза?

Задача 8.

В 2012 г. был продан автомобиль с двигателем мощностью 105 л. с. Какова сумма акциза?

Задача 9.

В 2012 г. был продан автомобиль с двигателем мощностью 156 л. с. Какова сумма акциза?

Задача 10.

В 2012 г. был продан автомобиль с двигателем мощностью 340 л. с. Какова сумма акциза?

Задача 11.

В 2012 г. было продано 0,5 л пива с 5%-ным содержанием этилового спирта. Какова сумма акциза?

Задача 12.

В 2012 г. было продано 0,5 л пива с 9%-ным содержанием этилового спирта. Какова сумма акциза?

Задача 13.

В 2012 г. было продано 0,75 л натурального вина. Какова сумма акциза?

Задача 14.

В 2012 г. было продано 0,75 л шампанского. Какова сумма акциза?

Задача 15.

В 2012 г. было продано 0,5 л крепкого напитка с 20%-ным содержанием этилового спирта. Какова сумма акциза?

Задача 16.

В 2012 г. было продано 40 л автомобильного бензина класса ниже 3. Какова сумма акциза?

Задача 17.

В 2012 г. было продано 40 л автомобильного бензина класса 3. Какова сумма акциза?

Задача 18.

В 2012 г. было продано 40 л автомобильного бензина класса 4. Какова сумма акциза?

Задача 19.

В 2012 г. было продано 40 л автомобильного бензина класса 5. Какова сумма акциза?

Задача 20.

В 2012 г. было продано 40 л дизельного топлива класса ниже 3. Какова сумма акциза?

Задача 21.

В 2012 г. было продано 40 л дизельного топлива класса 3. Какова сумма акциза?

Задача 22.

В 2012 г. было продано 40 л дизельного топлива класса ниже 4. Какова сумма акциза?

Задача 23.

В 2012 г. было продано 40 л дизельного топлива класса ниже 5. Какова сумма акциза?

Задача 24.

В 2013 г. продается 40 л автомобильного бензина класса ниже 3. Какова сумма акциза?

Задача 25.

В 2013 г. продается 40 л автомобильного бензина класса 3. Какова сумма акциза?

Задача 26.

В 2013 г. продается 40 л автомобильного бензина класса 4. Какова сумма акциза?

Задача 27.

В 2013 г. продается 40 л автомобильного бензина класса 5. Какова сумма акциза?

Задача 28.

В 2013 г. продается 40 л дизельного топлива класса ниже 3. Какова сумма акциза?

Задача 29.

В 2013 г. продается 40 л дизельного топлива класса 3. Какова сумма акциза?

Задача 30.

В 2013 г. продается 40 л дизельного топлива класса ниже 4. Какова сумма акциза?

Задача 31.

В 2013 г. продается 40 л дизельного топлива класса ниже 5. Какова сумма акциза?

Литература

1. Анисимов С.А. Исследование проблем экономического роста и социально-экономической стабильности // Аудит и финансовый анализ. 2005. N 3 (приложение).
2. Анисимов С.А., Суркова Т.И. Макроэкономический анализ и прогнозирование поступлений в бюджет акциза // Финансы. 2004. N 4.
3. Бородин В.В., Колесникова Ю.Ю. Совершенствование налогообложения некоммерческих организаций и благотворительной деятельности // Налоговая политика и практика. 2011. N 9.
4. Восканян Е.Ф. Особенности применения НДС при совершении посреднических операций // Налоговая политика и практика. 2012. N 4.
5. Касьянова Г.Ю. НДС: просто о сложном. М.: АБАК, 2012.
6. Касьянова Г.Ю. НДС. Налоговые вычеты и отнесение на затраты, восстановление на расчеты с бюджетом. М.: АБАК, 2012.
7. Крутякова Т.Л. НДС: вычеты и счета-фактуры. М.: АйСи Групп, 2012.
8. Крутякова Т.Л. НДС: сложные вопросы. М.: АйСи Групп, 2009.
9. Малис Н.И., Толкушкин А.В. Налоговый учет. М.: Магистр, 2009.
10. Мехова Т.Н. Применение вычетов по НДС // Налоговая политика и практика. 2011. N 10.
11. Миляков И.В. Налоги и налогообложение. М.: ИНФРА-М, 2006.
12. Налоговая политика России: проблемы и перспективы / Под ред. И.В. Горского. М.: Финансы и статистика, 2003.
13. Налоговый кодекс Российской Федерации.
14. Нечипорчук Н.А., Подгорная Т.К. Акцизы. М.: Статус-Кво 97, 2006.
15. Олинов К.Э. Европейская модель НДС: проблемы и решения // Финансовое право. 2007. N 8.
16. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. М.: Юрайт-Издат, 2012.
17. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 2008.
18. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. М.: ЮРАЙТ, 2012.
19. Петров А.В. Налоги 2009: все о поправках в Налоговый кодекс РФ. М.: Бератор-Паблишинг, 2009.
20. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2001.
21. Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Питер, 2007.
22. Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения. М.: Соцэкгиз, 1935.
23. Самуэльсон П.Э., Нордхаус В.Д. Экономика. М.: Лаборатория Базовых Знаний, 2000.
24. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962.
25. Эбрилл Л., Кин М., Боден Ж.-П., Саммерс В. Современный НДС. М.: Весь мир, 2003.

Модуль 4. НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ И ДОХОД

4.1. Налог на доходы физических лиц
4.2. Налог на прибыль организаций
4.3. Налоговый учет

4.1. Налог на доходы физических лиц

Цели модуля - изучение экономической сущности подоходного налогообложения и ознакомление с историей его возникновения; рассмотрение налогового механизма НДФЛ, правил определения налоговых вычетов по НДФЛ.

Изучив раздел, студент сможет:
- определить плательщиков НДФЛ;
- объяснить, какие доходы включаются в налоговую базу, а какие не включаются;
- определить перечень плательщиков, имеющих налоговые льготы;
- рассчитать налоговую базу по НДФЛ;
- правильно определить ставку налога;
- рассчитать размеры налоговых вычетов;
- заполнить налоговую декларацию по НДФЛ.

Налог на доходы физических лиц - это практически единственный налог, который существовал в советский период и имеет много элементов преемственности. Вместе с тем он составлял не более 5% общих поступлений в доход бюджета того времени.

Сегодня в большинстве развитых капиталистических стран налог на личные доходы граждан служит главным источником пополнения доходной части бюджетов. Например, в федеральном бюджете США его удельный вес составляет более 40%, тогда как налог на прибыль корпораций - только 10%. В бюджете Дании размер подоходного налога сопоставим с суммой всех остальных поступающих в бюджет налогов, в Германии этот налог на первом месте по поступлениям, во Франции - на втором.

В современной экономике Российской Федерации подоходный налог был введен Законом РФ "О подоходном налоге с физических лиц" (1991 г.). В этом Законе впервые были использованы понятия совокупного дохода налогоплательщика и налоговой декларации, которые действуют и в настоящее время, но имелся ряд существенных отличий от современного налога, главное из которых - применявшаяся до введения НК РФ прогрессивная шкала налогообложения.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) введен НК РФ с 1 января 2001 г. (гл. 23), касающиеся этого налога нормы постоянно совершенствуются путем внесения изменений и дополнений, но заложенные принципы налогообложения остаются неизменными.

Рассмотрим налоговый механизм НДФЛ.

Налогоплательщики

Согласно ст. 207 НК РФ **налогоплательщиками по НДФЛ** выступают физические лица - резиденты РФ и физические лица - нерезиденты РФ, получающие доходы на территории РФ.

Понятие налогового резидентства физического лица с 1 января 2007 г. уточнено, и теперь налоговым резидентом признается физическое лицо, находящееся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение следующих подряд 12 календарных месяцев, при этом период нахождения физического лица на территории РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы территории РФ для лечения или обучения. Кроме того, налоговые резиденты РФ - военнослужащие, проходящие службу за пределами РФ, а также сотрудники государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы РФ вне зависимости от фактического времени их нахождения в Российской Федерации.

Для определения налоговой базы по НДФЛ и величины налога важно правильно рассчитать размер доходов, которые получены на территории РФ и за ее пределами, поэтому необходимо выяснить не только статус физического лица, но и источник дохода.

В том случае, если в НК РФ нет точного определения, к какому виду дохода относится доход, решение принимает Минфин России, он же определяет долю доходов, полученных в Российской Федерации или за ее пределами.

При налогообложении иностранного физического лица на территории РФ необходимо также руководствоваться международными договорами об избежании двойного налогообложения, действие которых приоритетно по отношению к нормам внутреннего налогового законодательства.

Определение доходов, относящихся к доходам, полученным на территории РФ, или доходов, полученных за ее пределами, дано в ст. 208 НК РФ.

К **доходам, полученным на территории РФ,** относятся:
- дивиденды (определение содержится в ст. 43 НК РФ);
- проценты;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая;
- доходы от использования авторских прав или иных смежных прав;
- доходы от сдачи имущества в аренду;

- доходы от реализации имущества;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия. При определении источника дохода в данном случае имеет значение место выполнения работы или оказания услуги - в России или за ее пределами. Если физическое лицо выполняет работу или оказывает услугу по трудовому договору, заключенному с российской организацией, за пределами РФ и при этом находится в РФ менее 183 дней, то указанный доход не является полученным на территории РФ и налог соответственно в РФ не платится;
- пенсии;
- пособия и стипендии;
- доходы от использования транспортных средств и т.д.

Пример 4.1. Гражданин РФ заключил с российской фирмой, находящейся в Москве, трудовой договор о выполнении работ с 15 января до 15 декабря 2011 г. в Казани, где он ежемесячно получает вознаграждение. Такой доход однозначно является доходом, полученным на территории РФ.

Пример 4.2. Гражданин РФ заключил с российской организацией, находящейся в Москве, трудовой договор на выполнение работ на территории Кипра с 15 января до 15 декабря 2011 г. Ежемесячно он получает вознаграждение от российской организации за выполненную на Кипре работу. Такое вознаграждение не относится к доходам, полученным на территории РФ, независимо от того, за счет какого источника получен доход и где его выплачивают.

Пример 4.3. Иностранный гражданин заключил с иностранной организацией договор на проведение работ в РФ с 15 января до 15 декабря 2011 г. Гражданину выдана российская виза сроком на один год. За выполнение работ гражданин получает вознаграждение, которое иностранная организация перечисляет на его банковский счет. Такой доход относится к доходам, полученным на территории РФ, поэтому налоговые обязательства гражданин должен выполнять на территории РФ.

Перечень доходов, относящихся к доходам, полученным на территории РФ, не является исчерпывающим, поэтому в соответствии с логикой законодательства он может быть расширен.

В п. п. 2 и 3 ст. 208 НК РФ содержится перечень **доходов, которые не относятся к доходам, полученным на территории РФ**.

Это в первую очередь доходы, полученные в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные) от своего имени и в своих интересах, связанных исключительно с закупкой товаров (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также ввозом товаров на территорию РФ. Данное положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию РФ в таможенном режиме выпуска в свободное обращение. При последующей реализации товара, приобретенного физическим лицом по внешнеторговым операциям, его доход будет признаваться доходом, полученным на территории РФ.

К доходам, полученным на территории РФ, **не относятся также:**

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, если ее деятельность не осуществляется через постоянное представительство в РФ;
- страховые выплаты, полученные от иностранной организации;
- доходы от использования авторских прав за пределами РФ;
- доходы, полученные от сдачи имущества в аренду, если это имущество находится за пределами РФ;
- доходы от реализации недвижимого имущества, если оно находится за пределами РФ;
- пенсии, пособия, стипендии, полученные по законодательству иностранного государства;
- доходы от использования транспортных средств и иные доходы, полученные в результате осуществления деятельности за пределами РФ.

Часть доходов налогоплательщика **не признается объектом налогообложения**. Это касается доходов от операций, связанных с имущественными и неимущественными отношениями физических лиц, признаваемых членами семьи или близкими родственниками согласно Семейному кодексу РФ. Вместе с тем, если доходы получены указанными физическими лицами в результате заключения между ними договоров гражданско-правового характера или трудовых соглашений, эти доходы подлежат налогообложению в общеустановленном порядке.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиком:

- от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;
- от источников в РФ - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Пример 4.4. Гражданин РФ заключил трудовой договор с российской организацией на выполнение работ на территории Германии с 1 января до 31 декабря 2011 г. Ежемесячно этот гражданин получает вознаграждение от российской организации за выполняемую работу в Германии.

Согласно ст. 209 НК РФ вознаграждение гражданина не относится к доходу, полученному на территории РФ, так как он не является налоговым резидентом РФ, а поэтому его доход на территории РФ налогом на доходы физических лиц не облагается.

Пример 4.5. Этот же гражданин получил вознаграждение за работу в Германии за январь 2010 г. и 1 февраля вернулся в РФ, где продолжал работу. В этом случае он был в 2010 г. налоговым резидентом РФ и налог должен заплатить на территории РФ, в том числе за работу, выполненную на территории Германии.

Налоговая база

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщиков, полученные как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде натуральной выгоды.

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

Для доходов, по которым в соответствии с НК РФ предусмотрены налоговые вычеты, налоговая база определяется как разница между этими доходами и соответствующими налоговыми вычетами. В том случае, если доход налогоплательщика окажется меньше или равным налоговому вычету, налоговая база принимается равной нулю.

Доходы (расходы), полученные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Банка России, установленному на дату фактического получения дохода (осуществления расхода).

При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме налоговая база пересчитывается в рубли в соответствии с правилами определения рыночной стоимости товаров (работ, услуг), продекларированными в ст. 40 и в разд. V.1 НК РФ.

Пример 4.6. В организации два раза в месяц выплачивается заработная плата, но в связи с отсутствием денежных средств за январь оплата труда осуществлялась продукцией собственного производства. Одному из работников заработная плата была начислена в размере 5 тыс. руб., но в счет заработной платы была выдана продукция собственного производства на эту же сумму. В данном случае налоговый агент налог не удерживает, а у работника возникает задолженность по уплате налога, которую он должен будет в дальнейшем погасить.

Пример 4.7. Организация приобрела для своего сотрудника санаторную путевку за рубеж стоимостью 30 тыс. руб. Эти средства включаются в налоговую базу налогоплательщика и с них уплачивается налог в полном размере, так как налоговая льгота при лечении за рубежом не предусматривается.

Доходами, полученными в виде материальной выгоды, являются доходы:
- от экономии на процентах за пользование заемными средствами, полученными от организации или индивидуального предпринимателя;
- от приобретения товаров (работ, услуг) у физических лиц в соответствии с гражданско-правовыми договорами, а также у организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми лицами;
- от приобретения ценных бумаг.

Материальная выгода от экономии на процентах возникает только в том случае, если налогоплательщик получает заемные средства по договору займа, кредитному договору, договору товарного кредита и при этом уплачивает проценты в меньшем размере, чем это предусмотрено НК РФ, исходя из действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России, или не уплачивает процентов вообще.

По заемным средствам, полученным в рублях, материальная выгода возникает в том случае, если по договору займа процентная ставка ниже 3/4 ставки рефинансирования Банка России, по средствам, полученным в иностранной валюте, - меньше 9% годовых.

Пример 4.8. Организация 15 мая 2011 г. выдала работнику беспроцентный заем в размере 100 тыс. руб. сроком на пять лет. Условиями займа предусмотрено, что он погашается единовременно по истечении пяти лет со дня выдачи средств. Ставка рефинансирования Банка России на дату выдачи средств составляла 10,5%.

В данном случае материальная выгода определяется по итогам каждого налогового периода.

Материальная выгода за 2011 г. определялась по состоянию на 31 декабря 2011 г. и составила 10,5% x 3 : 4 x 100 тыс. руб. x 231 дн. : 365 дн. = 4987,07 руб.

Доход в виде материальной выгоды от приобретения товаров (работ, услуг) определяется следующим образом. Из цены идентичных (аналогичных) товаров (работ, услуг), по которым реализуется продукция обычным покупателям, вычитается цена, по которой продукция реализована налогоплательщику.

Пример 4.9. Организация, занимающаяся оптовой торговлей, продала своему сотруднику телевизор за 18 тыс. руб. Цена реализации телевизоров обычным покупателям составила 25 тыс. руб. Материальная выгода налогоплательщика в этом случае равна 7 тыс. руб.

Материальная выгода от приобретения ценных бумаг определяется как превышение рыночной стоимости ценных бумаг над суммой фактических расходов налогоплательщика на их приобретение.

Пример 4.10. Работники приобрели 5 мая 2011 г. акции акционерного общества по цене 2 тыс. руб. за одну акцию. Рыночная цена акции на дату заключения сделки с учетом предельной границы колебаний рыночной цены составляла 4 тыс. руб.

В этом случае материальная выгода равна разнице между ценой приобретения и рыночной ценой, т.е. 2 тыс. руб.

При определении налоговой базы учитываются все виды доходов, которые согласно ст. 217 НК РФ не подлежат налогообложению: государственные пособия, пенсии по государственному пенсионному законодательству, ряд компенсационных выплат, в том числе связанных со стихийными бедствиями, стипендии, алименты, доходы от продажи выращенных в подсобных хозяйствах продуктов, доходы (не превышающие 4 тыс. руб.) от полученных подарков, призов, материальной помощи и т.д.

Определение налоговой базы по доходам, полученным физическими лицами, **не являющимися налоговыми резидентами РФ,** имеет особенности.

Для определения налоговой базы учитываются доходы по следующим операциям:

- купли-продажи ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- купли-продажи ценных бумаг, не обращающихся на организованном рынке ценных бумаг;
- купли-продажи инвестиционных паев паевых инвестиционных фондов, включая их погашение;
- с ценными бумагами и финансовыми инструментами срочных сделок, осуществляемых доверительным управляющим.

Сумма дохода (убытка) в данном случае рассчитывается в порядке, аналогичном предусмотренному для российских граждан - налоговых резидентов.

Налоговые вычеты

При определении налоговой базы налогоплательщикам в ряде случаев предоставляются налоговые вычеты. Виды и размер этих вычетов определены ст. ст. 218 - 221 НК РФ.

Законодательством предусматриваются четыре вида налоговых вычетов:

1) стандартные;
2) социальные;
3) имущественные;
4) профессиональные.

Стандартные налоговые вычеты можно разделить на две подгруппы: необлагаемый минимум налогоплательщика; вычеты на обеспечение детей.

Право на получение налогового вычета имеют только налоговые резиденты РФ. Первый вид стандартного налогового вычета в размере 3 тыс. руб. за каждый месяц налогового периода распространяется на категории налогоплательщиков, которые перечислены в пп. 1 п. 1 ст. 218 НК РФ, второй в размере 500 руб. - для категорий налогоплательщиков, которые перечислены в пп. 2 п. 1 ст. 218 НК РФ. Перечень налогоплательщиков, для которых предусматриваются указанные налоговые вычеты, имеет ярко выраженный социальный характер и в основном касается категорий налогоплательщиков, пострадавших, проявивших героизм или получивших награды при исполнении государственных обязанностей.

Пример 4.11. Работник организации принимал участие в ликвидации последствий аварии на Чернобыльской АЭС. Его ежемесячная заработная плата составляла в 2010 г. 8 тыс. руб. В этом случае налогоплательщику предоставляется ежемесячный налоговый вычет в размере 3 тыс. руб. с января по декабрь включительно.

Общая сумма заработка составила 96 тыс. руб., стандартный налоговый вычет - 36 тыс. руб., следовательно, налоговая база равна 60 тыс. руб.

Всем работникам, которые имеют детей, а также усыновителям и опекунам, попечителям, приемным родителям, на обеспечении которых находится ребенок, предоставляется налоговый вычет в размере 1400 руб. в месяц на первого и второго ребенка в возрасте до 18 лет или до 24 лет, если ребенок находится на дневной форме обучения либо является инвалидом I или II группы. На третьего и каждого последующего ребенка, а также на ребенка-инвалида налоговый вычет предоставляется в размере 3 тыс. руб.

Стандартный налоговый вычет на содержание детей действует только до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысит 280 тыс. руб.

Налоговый вычет предоставляется в двойном размере единственному родителю, опекуну или попечителю до месяца его вступления в брак.

С 1 января 2009 г. введено правило выбора родителя на получение вычета, т.е. налоговый вычет может предоставляться одному родителю в двойном размере.

Такой налоговый вычет предоставляется только при наличии письменного заявления налогоплательщика и документов, подтверждающих право на получение налогового вычета.

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на налоговый вычет.

Название **социального налогового вычета** говорит само за себя. Этот вычет предоставляется налогоплательщику:

- в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком в виде пожертвований на благотворительные цели организациям, перечисленным в пп. 1 п. 1 ст. 219 НК РФ;
- в сумме, уплаченной налогоплательщиком на свое обучение в образовательном учреждении;
- в сумме, уплаченной родителями на обучение своих детей в возрасте до 24 лет или опекуном за обучение подопечных в возрасте до 18 лет;
- в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое лечение, лечение супруга (супруги), своих родителей и детей в возрасте до 18 лет, предоставленное медицинским учреждением РФ, а также в размере стоимости медикаментов, назначенных лечащим врачом и приобретенных за собственный счет;
- в случае уплаченных налогоплательщиком пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного страхования и договору добровольного пенсионного страхования, заключенных в свою пользу, в пользу супруга, родителей, детей-инвалидов, а также в случае уплаченных дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии.

В каждом из перечисленных случаев налоговый вычет осуществляется только до момента достижения в течение календарного года ограниченного размера дохода.

На благотворительные цели налоговый вычет предоставляется в размере, не превышающем 25% дохода налогоплательщика.

Пример 4.12. Гражданин в июле 2012 г. перечислил благотворительный взнос детскому дому в

размере 160 тыс. руб. В 2012 г. по месту основной работы он получал 1,6 млн руб. ежемесячно равными долями. Гражданин имеет несовершеннолетнего сына.

Стандартный налоговый вычет на ребенка работник получал в январе и феврале, пока его заработок не превысил 280 тыс. руб.

В расчете социального налогового вычета на благотворительность учитывается весь доход налогоплательщика, его предоставляют в полном объеме, поскольку размер перечисленных на благотворительность средств меньше 25% заработка.

Налоговая база за 2012 г. составила (1,6 млн руб. - 160 тыс. руб. - 2,8 тыс. руб.) = 1437,2 тыс. руб.

Размер дохода при предоставлении вычета на обучение ограничивается 120 тыс. руб., на обучение ребенка - 50 тыс. руб., на лечение и пенсионное обеспечение - 120 тыс. руб.

Пример 4.13. Доход работника за 2011 г. составил 300 тыс. руб. На обучение ребенка в высшем учебном заведении, имеющем соответствующую лицензию, потрачено 200 тыс. руб. Стандартный налоговый вычет предоставляется только в размере 50 тыс. руб.

Во всех случаях, когда налогоплательщик получает социальные налоговые вычеты, он обязан представить в налоговую инспекцию помимо заявления пакет документов, в том числе платежных, подтверждающих его право на такой вычет.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику в случае продажи имущества, находящегося у него в собственности, и в случае приобретения жилого дома или квартиры на территории РФ.

В первом случае размер имущественного налогового вычета зависит от срока нахождения имущества в собственности налогоплательщика. Если имущество находилось в собственности налогоплательщика более трех лет, то налоговый вычет предоставляется в размере сумм, полученных им от продажи имущества. Если срок менее трех лет, то размер налогового вычета по доходу от продажи квартир, жилых домов, дач, земельных участков составляет 1 млн руб., а иного имущества - не более 250 тыс. руб.

Во втором случае размер налогового вычета следует определять исходя из потраченных средств, но он не может превышать 2 млн руб. без учета сумм, направленных на погашение кредита.

В том случае, когда в налоговом периоде имущественный налоговый вычет нельзя использовать полностью в связи с недостаточностью дохода налогоплательщика, остаток такого вычета можно перенести на последующие налоговые периоды до полного использования.

Если налогоплательщик, приобретший имущество, является пенсионером, при отсутствии у него налоговой базы остаток имущественного налогового вычета может быть перенесен на предшествующие периоды, но не более трех лет.

Пример 4.14. Налогоплательщик продал автомобиль, принадлежавший ему на праве собственности два года, за 350 тыс. руб. Налогоплательщику предоставляется имущественный налоговый вычет в размере 250 тыс. руб., и налоговая база составит 100 тыс. руб.

При изучении **профессиональных налоговых вычетов** необходимо иметь в виду то, что они во многом соответствуют правилам определения налоговых вычетов по налогу на прибыль, в связи с чем в этом пункте учебника дано большое количество ссылок на гл. 25 "Налог на прибыль организаций" НК РФ.

Право на профессиональные налоговые вычеты предоставляется налогоплательщикам, являющимся резидентами РФ, в отношении следующих видов доходов:

- от осуществления предпринимательской деятельности предпринимателями без образования юридического лица;
- от занятия частной практикой нотариусами и адвокатами, учредившими адвокатский кабинет;
- от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера;
- от создания произведений науки, культуры и искусства и авторских вознаграждений за открытия, изобретения и промышленные образцы.

Физическим лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частным нотариусам, адвокатам профессиональные налоговые вычеты предоставляются в размере произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением дохода, при условии, что они являются налоговыми

резидентами РФ (принципы списания расходов аналогичны принципам списания расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль).

Индивидуальные предприниматели, которые не могут документально подтвердить свои расходы, могут претендовать на профессиональный налоговый вычет в размере 20% дохода, полученного от профессиональной деятельности.

Пример 4.15. Индивидуальный предприниматель получил в 2011 г. доход от предпринимательской деятельности в размере 300 тыс. руб., он осуществил расходы по этой деятельности в размере 50 тыс. руб., но документально подтвердить эти расходы не смог.

Налоговая база в этом случае составит 300 тыс. руб. - 60 тыс. руб. = 240 тыс. руб.

Если бы индивидуальный предприниматель мог документально подтвердить расходы, то налоговая база равнялась бы 300 тыс. руб. - 50 тыс. руб. = 250 тыс. руб.

В аналогичном порядке рассчитывается налоговая база по авторским договорам на создание литературных произведений или произведений искусства.

Налогообложение доходов от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера осуществляется:

- налоговыми агентами - источниками выплаты таких доходов;
- налогоплательщиками - на основании налоговой декларации, подаваемой ими в налоговый орган по месту жительства в порядке, установленном НК РФ.

Если договор заключен с физическим лицом, не являющимся налоговым резидентом, и налог не был удержан источником выплаты дохода, то указанные физические лица применяют профессиональные налоговые вычеты в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с деятельностью по получению дохода по договорам гражданско-правового характера.

Пример 4.16. Гражданин - налоговый резидент РФ заключил договор подряда на выполнение работ с фирмой АБМ. Согласно договору заказчик выплачивает подрядчику 30 тыс. руб., а также возмещает расходы в размере 20 тыс. руб.

Подрядчик расходы документально подтвердил, сумма его дохода составила 50 тыс. руб.

Налоговая база в этом случае - 30 тыс. руб., так как профессиональный налоговый вычет равняется всей сумме произведенных расходов.

Налоговые ставки

В соответствии со ст. 224 НК РФ по НДФЛ устанавливаются следующие налоговые ставки: 35, 30, 13, 9%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов налогоплательщика:

1) стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в сумме, превышающей 4 тыс. руб.;

2) процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования Банка России, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, вносимых на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых - по вкладам в иностранной валюте;

3) суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств в части:

- превышения суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Банком России на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной в соответствии с условиями договора;
- превышения суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в иностранной валюте, исчисленной исходя из 9% годовых, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

Налоговая ставка установлена в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая

ставка устанавливается в размере 15%.

Налоговая ставка нерезидентов может быть установлена в размере 13% в том случае, если они осуществляют деятельность в качестве высококвалифицированного специалиста в соответствии с Федеральным законом "О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации".

Налоговая ставка установлена в размере 9% в отношении:

1) доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов российскими физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также доходов учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Ко всем остальным видам доходов, которые являются объектом обложения НДФЛ, применяется налоговая ставка в размере 13%.

Пример 4.17. Гражданин выиграл в казино 1 млн руб. Налоговые вычеты ему не положены. Налоговая база составляет 1 млн руб. Налоговая ставка в этом случае равна 35%.

Пример 4.18. Гражданин Республики Казахстан по договору подряда выполнял работу на территории РФ в течение марта - апреля 2008 г., за что получил вознаграждение в размере 100 тыс. руб., после чего покинул территорию РФ.

Поскольку этот гражданин не является налоговым резидентом РФ, ему налоговые вычеты не положены. Его доход будет облагаться НДФЛ по ставке 30%.

Порядок исчисления и уплаты НДФЛ

Налоговый период по налогу составляет один календарный год.

Общая сумма налога представляет собой результат сложения сумм налога, исчисленных по всем основаниям с применением разных налоговых ставок.

Некоторые особенности предусмотрены для тех случаев, когда налог уплачивается налоговыми агентами. Российские организации, индивидуальные предприниматели, постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, от которых или в результате отношений с которыми получен доход, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налог с доходов адвокатов исчисляется и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями.

Исчисление сумм налога и его уплата производятся налоговыми агентами в отношении всех доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент, за исключением доходов, в отношении которых исчисление и уплата налога осуществляются в соответствии с особым порядком, продекларированным ст. ст. 214.1, 227 и 228 НК РФ, с зачетом ранее удержанных сумм налога.

Суммы налога исчисляют налоговые агенты нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, начисленным налогоплательщику за данный период, с зачетом удержанной в предыдущие месяцы текущего налогового периода суммы налога.

Налоговые агенты обязаны удерживать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

У налогоплательщика начисленную сумму налога удерживает налоговый агент за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику, при фактической выплате указанных денежных средств налогоплательщику либо по его поручению третьим лицам. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты.

Совокупная сумма налога, исчисленная и удержанная налоговым агентом у налогоплательщика, в отношении которого он признается источником дохода, уплачивается по месту учета налогового агента в налоговом органе.

Удержанная налоговым агентом из доходов физических лиц, в отношении которых он признается источником дохода, совокупная сумма налога, превышающая 100 руб., перечисляется в бюджет. При этом не допускается уплата налога за счет налогового агента.

Некоторые категории налогоплательщиков самостоятельно исчисляют суммы налога и платят его в

бюджет. К этим налогоплательщикам относятся предприниматели, ведущие деятельность без образования юридического лица, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой в установленном законодательством порядке.

Кроме того, самостоятельно выполняют обязанности по уплате налога:

- физические лица - по вознаграждениям, полученным от физических лиц, не являющихся налоговыми агентами, по договорам гражданско-правового характера;
- физические лица - исходя из сумм, полученных от продажи имущества;
- физические лица - резиденты РФ, получающие доходы от источников, находящихся за пределами РФ;
- физические лица, получающие доход, по которому налог не был удержан налоговыми агентами;
- физические лица, получающие выигрыши, призы, выплачиваемые организаторами лотерей, тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов).

Налоговая декларация

Налоговую декларацию представляют не все налогоплательщики, а только те, кто самостоятельно рассчитывает и уплачивает налог, а также налогоплательщики, которые претендуют на социальные, имущественные или профессиональные налоговые вычеты.

Налоговая декларация должна быть представлена не позднее 30 апреля года, следующего за налоговым периодом.

В налоговой декларации физические лица указывают все полученные доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговым агентом, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей, суммы налога, подлежащие уплате (доплате) или возврату по итогам налогового периода.

Налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде, по форме, которая устанавливается Минфином России.

Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц за налоговый период и суммах начисленных и удержанных в налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Такие сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций. Налоговые органы направляют эти сведения налоговым органам по месту жительства физических лиц.

Устранение двойного налогообложения

Фактически уплаченные налогоплательщиком, являющимся налоговым резидентом РФ, за пределами РФ в соответствии с законодательством других государств суммы налога с доходов, полученных за пределами РФ, не засчитываются при уплате налога в РФ, если иное не предусмотрено соответствующим договором (соглашением) об избежании двойного налогообложения.

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 Российская Федерация заключила действующий в течение соответствующего налогового периода (или его части) договор (соглашение) об избежании двойного налогообложения, а также документ о полученном доходе и об уплате им налога за пределами РФ, подтвержденный налоговым органом соответствующего иностранного государства. Подтверждение может быть представлено как до уплаты налога или авансовых платежей по налогу, так и в течение одного года по окончании налогового периода, по результатам которого налогоплательщик претендует на получение освобождения от уплаты налога, проведение зачета, налоговые вычеты или привилегии.

4.2. Налог на прибыль организаций

Цели раздела:

- определить сущность прибыли как объекта налогообложения, контингент плательщиков налога на прибыль;
- научить определять объект налогообложения;
- рассмотреть признаки, по которым доходы налогоплательщика признаются налогооблагаемыми;
- научить определять экономическую оправданность расходов, включаемых в расчет налоговой базы по налогу на прибыль;
- представить размеры налоговых ставок и принципы их применения;
- охарактеризовать особенности определения налоговой базы по отдельным отраслям и видам деятельности налогоплательщика;
- научить рассчитывать налоговую базу и сумму налога;
- рассмотреть принципы налогового учета по налогу на прибыль.

Изучив раздел, студент сможет:
- определять налогоплательщиков и объект налогообложения по налогу на прибыль;
- правильно исчислять величину доходов налогоплательщика, включаемую в расчет налоговой базы по налогу на прибыль;
- оценивать экономическую оправданность расходов, уменьшающих налоговую базу по налогу на прибыль;
- правильно применять налоговые ставки;
- рассчитывать налоговую базу и величину налога;
- применять принципы налогового учета для определения налоговой базы по налогу на прибыль.

Среди налогов, взимаемых с организаций, особое место занимает налог на прибыль. Он обладает как большим фискальным значением, так и регулирующим потенциалом, что позволяет государству формировать доходную базу федерального и региональных бюджетов, одновременно воздействуя на финансовые интересы хозяйствующих субъектов.

Налог на прибыль представляет собой федеральный налог, и это означает, что плательщики налога, объект налогообложения, размеры налоговых ставок, виды льгот и порядок уплаты налога устанавливаются законодательными актами РФ. Как и остальные федеральные налоги, налог на прибыль относится к общеобязательным и подлежит взиманию на всей территории РФ.

Налог на прибыль - это прямой налог, т.е. его сумма зависит от финансового результата работы организаций.

За период своего действия в налоговой системе РФ нормы, связанные с налогом на прибыль организаций, неоднократно подвергались реформированию. Новации принципиального характера связаны с введением в 2002 г. этого налога в НК РФ.

Налогоплательщики

Согласно ст. 246 НК РФ налогоплательщиками по налогу на прибыль признаются:
- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность на территории РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

Организации - ответственные участники консолидированной группы налогоплательщиков признаются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль организаций по этой консолидированной группе налогоплательщиков.

В соответствии с п. 1 ст. 25.1 НК РФ под консолидированной группой налогоплательщиков понимается добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основании договора в целях исчисления и уплаты данного налога с учетом совокупного финансового результата их хозяйственной деятельности.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков исполняют обязанности плательщиков налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков в части, необходимой для его исчисления ответственным участником этой группы.

В связи с проведением Олимпийских и Паралимпийских игр в г. Сочи в 2014 г. и важностью этого мероприятия для поддержания имиджа Российской Федерации принято решение об освобождении от обложения налогом на прибыль организаций - иностранных организаторов этих игр, а также ряда вещательных компаний - в отношении доходов, полученных в результате действия договоров с Международным олимпийским комитетом или его уполномоченным представителем по производству продукции средств массовой информации в период организации и проведения Олимпийских игр.

Налогоплательщики - российские организации, в целях налогообложения - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ. Статьей 246 НК РФ установлено, что плательщиками налога на прибыль являются все российские организации. Нормы гл. 25 НК РФ не освобождают от уплаты налога ни одну группу организаций.

Филиалы и другие обособленные подразделения организации, имеющие отдельный баланс и расчетный (текущий, корреспондентский) счет, в соответствии с гл. 25 НК РФ не являются самостоятельными плательщиками налога на прибыль. Вместе с тем ст. 288 НК РФ устанавливает особые правила исчисления и уплаты налога налогоплательщиком, имеющим обособленные подразделения.

Не являются налогоплательщиками в отношении налога на прибыль:

- налогоплательщики, перешедшие на уплату ЕНВД;
- налогоплательщики, применяющие УСН;
- организации, являющиеся плательщиками ЕСХН;
- организации, уплачивающие налог на игорный бизнес по деятельности, относящейся к игорному бизнесу.

Освобождаются от исполнения обязанности по уплате налога на прибыль организаций организации, получившие статус участника проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково" в течение 10 лет со дня получения этого статуса, но до момента превышения ими годового объема выручки от реализации в 1 млрд руб.

Налогоплательщики - иностранные организации - это иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные объединения, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

Согласно НК РФ иностранные организации признаются плательщиками налога на прибыль организаций при условии осуществления ими деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство и (или) получения доходов от источников в Российской Федерации. Под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации (ст. 306 НК РФ) для целей налогообложения прибыли признаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно ведет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную:

- с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;
- с проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию, эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;
- с продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;
- с выполнением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности.

Пример 4.19. Магазин, представляющий собой филиал иностранного юридического лица (например, "Ашан", "Леруа Мерлен"), ведет торговую деятельность на территории РФ. В этом случае он выступает налогоплательщиком налога на прибыль, поскольку является постоянным представительством.

Объект налогообложения

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается **прибыль, полученная налогоплательщиком**. Прибыль налогоплательщика, не являющегося участником консолидированной группы налогоплательщиков, - это доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, которые определяются в соответствии с правилами, продекларированными в НК РФ, в том числе для налогоплательщиков, которые осуществляют деятельность через постоянные представительства.

Для иностранных организаций, которые не ведут деятельность на территории РФ через постоянные представительства, объектом налогообложения является доход, полученный на территории РФ.

Для организаций - участников консолидированной группы налогоплательщиков объектом налогообложения считается величина совокупной прибыли участников консолидированной группы налогоплательщиков, приходящаяся на данного участника и исчисляемая по правилам НК РФ, которые будут рассмотрены позднее.

К **доходам** относятся доходы от реализации и внереализационные доходы.

Доходом от реализации являются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав. К реализации имущественных прав применяются общие положения о купле-продаже, если иное не вытекает из содержания этих прав (п. 4 ст. 254 ГК РФ).

Выручку от реализации следует определять исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах.

Все доходы, которые не относятся к доходам от реализации, - это **внереализационные доходы**. Перечень внереализационных доходов приведен в ст. 250 НК РФ и является открытым.

Такими доходами признаются:

1) доходы от долевого участия в других организациях, т.е. дивиденды, но только в том случае, если они не используются на оплату дополнительных акций (долей), размещаемых между акционерами (участниками) организации;

2) доходы в виде положительной (отрицательной) курсовой разницы, образовавшейся вследствие отклонения курса продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России на дату перехода права собственности на иностранную валюту;

Пример 4.20. На валютный счет организации 16 января 2011 г. в качестве экспортной выручки поступила валюта в сумме 10 тыс. евро. Официальный курс Банка России на эту дату составил 34,37 руб/евро.

Организация решила 20 февраля 2011 г. продать валюту, на эту дату официальный курс евро составил 34,41 руб/евро. Банк продал организации валюту за 34,7 руб/евро.

Денежные средства за проданную валюту зачислены на расчетный счет 1 марта 2011 г., официальный курс на эту дату составил 34,54 руб/евро. Сумма дохода от реализации валюты равна 345 400 руб. Стоимость, по которой была приобретена проданная валюта, - 344 100 руб. Положительная разница, образовавшаяся из-за отклонения курса продажи валюты банком от официального курса, на дату продажи валюты - 1600 руб. (347 тыс. руб. - 345,4 тыс. руб.).

Эта разница включается во внереализационные доходы.

3) в виде признанных должником или подлежащих уплате должником на основании решения суда, вступившего в законную силу, штрафов, пени или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения убытков или ущерба;

Пример 4.21. Организации А (продавец) и Б (покупатель) 15 марта 2011 г. заключили договор купли-продажи партии товаров. Стоимость товаров без НДС составила 296 тыс. руб. По условиям договора покупатель Б должен был оплатить товар в течение недели с момента его отгрузки. За каждый день просрочки платежа предусмотрены пени в размере 0,2% стоимости покупки. Продавец А отгрузил товары 19 марта 2011 г., следовательно, покупатель Б должен был расплатиться за поставленные товары до 25 марта 2011 г., однако деньги были перечислены только 30 марта. Организация А направила 2 апреля в адрес организации Б претензию с требованием уплатить неустойку за пять дней опоздания (25 марта - 30 марта включительно), согласно договору сумма неустойки составила 296 тыс. x 0,2% x 5 дн. = 2960 руб. Покупатель претензию признал, 4 апреля стороны подписали соответствующий двусторонний акт. В этот же день организация Б перечислила сумму неустойки на расчетный счет организации А. Деньги поступили 5 апреля.

Таким образом, 4 апреля бухгалтер организации А должен включить в состав внереализационных доходов штрафные санкции по договору - 2960 руб.

4) от сдачи имущества в аренду;

5) от предоставления в пользование прав на результаты интеллектуальной деятельности;

6) в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

7) в виде сумм восстановленных резервов, расходы на формирование которых были приняты в составе расходов при определении налоговой базы по налогу на прибыль. В соответствии с законодательством налогоплательщику разрешено создавать следующие **резервы:**

а) резерв по сомнительным долгам;

б) резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию;
в) резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств;
г) резерв предстоящих расходов на оплату отпусков, резерв на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год;
д) резерв на возможные потери по ссудам;
е) резерв под обесценение ценных бумаг;
8) в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг или имущественных прав).

Остальные виды внереализационных доходов перечислены в НК РФ и служат основанием для их включения в состав доходов при определении величины налога. При этом нужно иметь в виду, что при получении имущества (работ, услуг) безвозмездно доходы следует оценивать исходя из рыночных цен, установленных ст. 40 НК РФ, но не ниже остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Информация о ценах должна быть подтверждена налогоплательщиком - получателем имущества (работ, услуг) документально или путем независимой оценки.

Пример 4.22. Предприятие "Альфа" получило безвозмездно от предприятия "Бета" станок, остаточная стоимость которого с учетом амортизации составляет 100 тыс. руб. Предприятие "Альфа" должно увеличить размер доходов в налоговом периоде на 100 тыс. руб.

Ряд доходов налогоплательщика не включается в расчет налога - они перечислены в ст. 251 НК РФ. Перечень этих доходов является закрытым, т.е. не подлежат налогообложению только доходы, которые перечислены в НК РФ.

Не включаются в состав доходов, в частности:

- суммы полученной предоплаты (кроме организаций, применяющих кассовый метод признания доходов и расходов), задатки и залоги;
- стоимость имущества, имущественных или неимущественных прав, которые получены в пределах вклада участником хозяйственного общества (товарищества) при выходе из хозяйственного общества (товарищества) или при распределении при ликвидации хозяйственного общества (товарищества);
- стоимость имущества, имущественных или неимущественных прав, имеющих денежную оценку, которые получены в пределах вклада участником договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемником в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- денежные доходы и доходы в виде иного имущества, которые получены в качестве безвозмездной помощи в порядке, установленном Федеральным законом "О безвозмездной помощи (содействии) Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и об установлении льгот по платежам в государственные внебюджетные фонды в связи с осуществлением безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации", и т.д.

Налогоплательщики уменьшают полученные доходы на сумму расходов, но не всех расходов, как принято в бухгалтерском учете, а только обоснованных и документально подтвержденных.

Под обоснованными расходами понимаются экономически оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме.

Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ либо обычаями делового оборота.

Особенно важно, что расходами признаются затраты при условии их осуществления для ведения деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы, учитываемые в целях налогообложения прибыли, делятся на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы.

В ст. 253 гл. 25 НК РФ приведен перечень расходов, связанных с производством и реализацией продукции (работ, услуг). Эти расходы классифицированы по целевому назначению и экономическому содержанию.

По целевому назначению расходы, связанные с производством и реализацией, делятся следующим образом:

- расходы, связанные с производством, хранением и доставкой товаров, выполнением работ или оказанием услуг;
- расходы, связанные с приобретением и реализацией товаров;

- расходы на содержание, эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств, а также на поддержание их в исправном состоянии;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на НИОКР;
- расходы на обязательное и добровольное страхование;
- прочие расходы, связанные с производством и реализацией.

По экономическому содержанию расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на материальные расходы, расходы на оплату труда, суммы начисленной амортизации и прочие расходы.

К **материальным расходам**, в частности, относятся следующие затраты:
- на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве;
- на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, а также другого имущества, не являющегося амортизируемым имуществом;
- на приобретение комплектующих изделий, подвергающихся монтажу, и (или) полуфабрикатов, подвергающихся дополнительной обработке у налогоплательщика;
- на приобретение топлива, воды и энергии всех видов;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями;
- на содержание и эксплуатацию основных средств и иного имущества и т.д.

Рассмотрим особенности некоторых видов затрат.

В соответствии с пп. 3 п. 1 ст. 254 НК РФ к материальным расходам относятся затраты на приобретение инструментов, приспособлений, инвентаря, приборов, лабораторного оборудования, спецодежды и других средств индивидуальной и коллективной защиты, если их выдача предусмотрена законодательством РФ, которые не являются амортизируемым имуществом. Стоимость такого имущества включается в состав материальных расходов в полной сумме по мере его ввода в эксплуатацию.

В составе материальных расходов учитываются излишки материально-производственных запасов, выявленных в ходе инвентаризации, а также имущество, полученное при демонтаже либо разборке выводимых из эксплуатации основных средств. Они включаются в материальные расходы в сумме дохода, учтенного налогоплательщиком в порядке, предусмотренном п. п. 13 и 20 ст. 250 НК РФ (состав внереализационных доходов).

Пример 4.23. В мае 2011 г. ООО "АБМ" демонтировало пришедшее в негодность оборудование. Рыночная стоимость запасных частей, которые остались после демонтажа, составила 5 тыс. руб. Оприходованные запчасти были использованы для ремонта действующего оборудования.

В целях налогообложения отражаются следующие суммы: стоимость запасных частей в размере 5 тыс. руб. была включена в состав внереализационных доходов, а после списания запасных частей для ремонта оборудования в материальных расходах была учтена сумма 1 тыс. руб. (5 тыс. руб. x 20%).

К **расходам на оплату труда** относятся любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда, премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства РФ, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами.

Согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ оплата труда работников - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты).

Состав расходов на оплату труда установлен ст. 255 НК РФ, согласно которой в расходы на оплату труда включаются:

1) любые начисления работникам в денежной или натуральной форме;

2) стимулирующие начисления и надбавки. К ним, в частности, относятся премии за производственные результаты, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, премии за высокие достижения в труде и иные подобные показатели;

3) компенсационные начисления, связанные с режимом работы или условиями труда. К ним могут

быть отнесены надбавки за работу в многосменном режиме, плата за работу в тяжелых или вредных для здоровья условиях, плата за работу в выходные и праздничные дни, доплата за расширение зон обслуживания и иные доплаты, предусмотренные законодательством РФ;

4) расходы, связанные с содержанием работников (оплата жилья, коммунальных услуг, питания, спецодежды).

Главное, что необходимо иметь в виду, формируя состав расходов на оплату труда в целях налогообложения прибыли, - это экономическая оправданность данных расходов, т.е. формы и системы оплаты труда должны соответствовать нормам законодательства РФ.

Перечень расходов на оплату труда является открытым, но при расчете налога учитываются только расходы, которые подтверждаются трудовыми и коллективными договорами, где указаны условия оплаты труда.

Некоторые особенности имеет включение в расходы на оплату труда средств на добровольное страхование работников.

Суммы платежей работодателей на все виды обязательного страхования включаются в расходы в целях налогообложения прибыли в полном объеме, единственное условие - наличие лицензии на осуществление страховой деятельности у страховой организации.

В п. 16 ст. 255 НК РФ приведен закрытый перечень договоров добровольного страхования (негосударственного пенсионного обеспечения), суммы платежей по которым признаются в расходах на оплату труда в целях налогообложения прибыли.

Суммы платежей по договорам негосударственного пенсионного обеспечения, заключенным работодателями в пользу своих работников с негосударственными пенсионными фондами, относятся к расходам на оплату труда. Такие платежи (взносы) включаются в расходы при условии, что пенсионная схема, которую применяет работодатель, предусматривает учет пенсионных взносов на именных счетах участников негосударственных пенсионных фондов, но если страховые платежи зачисляются на "солидарный счет", они не уменьшают налоговую базу. И еще одно важное условие - договоры негосударственного пенсионного обеспечения должны предусматривать выплату пенсий до исчерпания средств на именном счете участника, но в течение срока не менее пяти лет.

В состав расходов на оплату труда также включаются суммы платежей (взносов) по договорам добровольного пенсионного страхования при достижении участником и (или) застрахованным лицом пенсионных оснований. Такой договор должен предусматривать выплату пенсий пожизненно.

Совокупная сумма платежей (взносов) работодателей, выплачиваемая по договорам долгосрочного страхования жизни работников, а также пенсионного страхования или негосударственного пенсионного обеспечения работников, учитывается в целях налогообложения в размере, не превышающем 12% суммы расходов на оплату труда.

Взносы по договорам добровольного личного страхования, предусматривающие оплату страховщиками медицинских услуг застрахованных работников, включаются в расходы на оплату труда в размере, не превышающем 6% суммы расходов на оплату труда.

При расчете предельных размеров средств на страховые платежи суммы страховых платежей по договорам добровольного страхования не включаются в состав расходов на оплату труда.

Пример 4.24. Организация заключила договор долгосрочного страхования жизни работников сроком более пяти лет со страховой компанией, имеющей лицензию на данный вид деятельности.

Расходы на оплату труда за 2010 г. составили 150 тыс. руб., в том числе:

- заработная плата работников - 80 тыс. руб.;
- премии за производственные показатели - 40 тыс. руб.;
- единовременные вознаграждения за выслугу лет - 10 тыс. руб.;
- платежи по добровольному долгосрочному страхованию жизни работников - 20 тыс. руб.

В целях налогообложения прибыли необходим следующий расчет:

- предельный размер оплаты труда составляет 150 тыс. - 20 тыс. = 130 тыс. руб.;
- сумма, включаемая в расчет налоговой базы, равна 130 тыс. x 12% = 15,6 тыс. руб.

Взносы по договорам добровольного личного страхования на случай наступления смерти или утраты трудоспособности в связи с исполнением трудовых обязанностей включаются в состав расходов на оплату труда в размере, не превышающем 15 тыс. руб. на одного застрахованного работника.

Амортизационные начисления

Понятие амортизируемого имущества дано в ст. 256 НК РФ. Под **амортизируемым имуществом** в целях налогообложения признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у налогоплательщика на праве собственности, используются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. При этом амортизируемым имуществом признается имущество, срок полезного использования которого превышает 12 месяцев и первоначальная стоимость превышает 40 тыс. руб.

В рассматриваемой статье перечислены также виды имущества, которые **не подлежат амортизации**. К такому имуществу относятся:

- земля и другие объекты природопользования;
- материально-производственные запасы;
- товары;
- объекты незавершенного капитального строительства;
- ценные бумаги и финансовые инструменты срочных сделок;
- имущество бюджетных организаций;
- имущество некоммерческих организаций, приобретенное за счет целевых средств или полученное в качестве целевых поступлений;
- объекты внешнего благоустройства и другое специфическое имущество.

Очень важно иметь в виду, что в настоящее время из состава амортизируемого имущества исключается имущество, переданное по договорам безвозмездного пользования, переведенное по решению руководства организации на консервацию сроком не менее чем на три месяца, находящееся по решению руководства на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев.

В ст. 257 НК РФ дано определение основных средств как части имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров (работ, услуг) или для управления организацией, если первоначальная стоимость такого имущества превышает 40 тыс. руб.

Первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как сумма расходов на его приобретение, сооружение, изготовление, доставку и доведение до состояния, в котором он пригоден для использования, за исключением НДС и акцизов.

Особое внимание уделяется регулированию операций, связанных с лизингом. Установлено, что первоначальная стоимость имущества, являющегося предметом лизинга, определяется как сумма расходов лизингодателя на его приобретение, сооружение и доведение до состояния, в котором предмет лизинга пригоден для использования, за исключением сумм налогов.

Что касается первоначальной стоимости нематериальных активов, то при ее определении необходимо иметь в виду, что под нематериальными активами подразумеваются приобретенные или созданные налогоплательщиком результаты интеллектуальной деятельности (исключительные права на них), используемые в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд длительный период (не менее 12 месяцев).

Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется как сумма расходов на их приобретение (создание) и доведение их до состояния, в котором они пригодны для использования.

Срок полезного использования объекта нематериальных активов следует определять исходя из срока действия патента, свидетельства или других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством РФ или законодательством другого государства, а также исходя из сроков, указанных в соответствующих договорах.

По ряду объектов нематериальных активов налогоплательщик вправе самостоятельно установить срок полезного использования, но этот срок не может быть меньше двух лет (эти объекты перечислены в пп. 1, 2, 3, 5, 6 абз. 3 п. 3 ст. 257 НК РФ).

Амортизируемое имущество распределяется по 10 амортизационным группам в зависимости от сроков его полезного использования. Для объектов основных средств, которые не указаны в составе амортизационных групп, срок полезного использования налогоплательщик устанавливает исходя из технических условий эксплуатации или рекомендаций изготовителя.

В целях стимулирования инвестиционной активности было принято решение о введении амортизационной премии. Налогоплательщики имеют право включать в состав прочих расходов 10% стоимости амортизируемого имущества в момент его ввода в эксплуатацию (для 3 - 7-й амортизационных групп - 30%). Такие же правила действуют для списания средств, связанных с модернизацией

оборудования, его реконструкцией, доводкой или другими усовершенствованиями. Для того чтобы исключить злоупотребления при последующей реализации основных средств, по которым была использована амортизационная премия, указанные основные средства можно реализовать только через пять лет с момента их введения в эксплуатацию, в противном случае соответствующую сумму расходов необходимо восстановить и налог доплатить.

Налогоплательщики имеют право выбрать один из двух методов расчета амортизации: линейный или нелинейный, что закрепляется в учетной политике для целей налогообложения, но менять выбранный метод можно только через пять лет.

При **линейном методе** расчета амортизации сумма начисленной за один месяц амортизации равняется первоначальной стоимости объекта основных средств, умноженной на норму амортизации, предусмотренную для этого объекта. Норма амортизации рассчитывается как единица, деленная на срок полезного использования объекта амортизируемого имущества, выраженный в месяцах, умноженная на 100.

При расчете амортизации **нелинейным методом** применяются следующие правила.

На 1-е число налогового периода, с начала которого налогоплательщик принял решение о применении нелинейного метода расчета амортизации, для каждой амортизационной группы (подгруппы) устанавливается суммарный баланс, который рассчитывается как суммарная стоимость всех объектов амортизируемого имущества, относимых к данной группе (подгруппе). При введении в эксплуатацию новых объектов основных средств их первоначальная стоимость увеличивает суммарный баланс амортизационной группы, к которой они относятся, с 1-го числа месяца, следующего за вводом в эксплуатацию.

Суммарный баланс каждой амортизационной группы уменьшается ежемесячно на сумму начисленной амортизации.

Сумму начисленной за один месяц амортизации для каждой амортизационной группы (подгруппы) следует определять исходя из произведения суммарного баланса на начало месяца и норм амортизации, установленных по формуле:

$$A = B \times k : 100,$$

где A - сумма начисленной за месяц амортизации; B - суммарный баланс группы; k - норма амортизации для каждой группы.

Нормы амортизации по каждой группе (подгруппе) приведены в НК РФ.

Если суммарный баланс амортизационной группы (подгруппы) в результате выбытия основных фондов становится равным нулю, такая группа ликвидируется. Если суммарный баланс группы становится менее 20 тыс. руб., то налогоплательщик вправе ликвидировать соответствующую группу, списав остаток суммарного баланса на внереализационные расходы текущего периода.

В некоторых случаях налогоплательщик имеет право применять повышающие коэффициенты к норме амортизации. Так, при работе оборудования в агрессивной среде или с повышенным коэффициентом сменности разрешено применять коэффициент, не превышающий 2, при списании лизингового оборудования - 3. Повышающие коэффициенты разрешено применять сельскохозяйственным предприятиям в отношении собственного оборудования, организациям, имеющим статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, и т.д. (ст. 259.3 НК РФ).

Расходы на ремонт основных средств, произведенные налогоплательщиком, рассматриваются как прочие расходы и признаются в отчетном (налоговом) периоде, в котором они были осуществлены, в размере фактических затрат. Это положение касается также расходов арендатора амортизируемых основных средств, если договором не предусмотрено, что такие работы будут выполняться за счет арендодателя.

Расходы на освоение природных ресурсов, учитываемые в целях налогообложения, можно разделить на две группы: расходы, непосредственно связанные с освоением природных ресурсов, и расходы, сопутствующие этому освоению. В первую группу включаются расходы на поиск и разведку полезных ископаемых, изучение недр и гидрогеологические изыскания. Ко второй группе относятся расходы на подготовку территории к ведению горных, строительных и других работ, устройство временных подъездных путей и дорог, а также расходы на возмещение комплексного ущерба, нанесенного природным ресурсам.

Расходы на освоение природных ресурсов включаются в состав прочих расходов, если источником их

финансирования не являются средства бюджета или государственных внебюджетных фондов.

Расходами на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки признаются расходы, относящиеся к созданию новой или усовершенствованию производимой продукции (товаров, работ, услуг), в частности расходы на изобретательство, а также расходы на формирование Российского фонда технологического развития, иных отраслевых и межотраслевых фондов финансирования научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ, зарегистрированных в порядке, предусмотренном Федеральным законом "О науке и государственной научно-технической политике". Такие расходы признаются в целях налогообложения после завершения исследований или разработок и подписания сторонами акта сдачи-приемки работ и равномерно включаются налогоплательщиком в состав прочих расходов в течение года при условии использования указанных исследований и разработок в производстве.

Научные исследования и разработки, не давшие положительного результата, также включаются в состав прочих расходов налогоплательщика в течение года в размере фактически осуществленных расходов.

Расходы на обязательное и добровольное имущественное страхование по видам страхования, которые перечислены в ст. 263 НК РФ, включаются в состав прочих расходов в размере фактических затрат. К таким видам страхования относятся все виды обязательного страхования, а также:

- добровольное страхование средств транспорта, расходы на содержание которого включаются в состав затрат на производство и реализацию;
- добровольное страхование грузов;
- добровольное страхование основных средств производственного назначения, а также нематериальных активов;
- добровольное страхование рисков, связанных со строительно-монтажными работами;
- добровольное страхование товарно-материальных запасов;
- добровольное страхование сельскохозяйственных культур и животных;
- добровольное страхование ответственности за причинение вреда или ответственности по договору, если такое страхование является условием осуществления международной деятельности, и ряд других видов добровольного имущественного страхования.

В ст. 264 НК РФ перечислены **прочие расходы,** связанные с производством и реализацией. Приведенный перечень расходов является открытым. Помимо перечисленных расходов, организации могут учитывать в качестве прочих и другие расходы, соответствующие принципу экономической оправданности.

Среди прочих расходов перечислены расходы на уплату налогов и сборов, таможенных платежей, суммы портовых и аэродромных сборов, расходы на обеспечение пожарной безопасности, расходы на обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности, командировочные расходы, расходы на оказание услуг сторонних организаций по набору работников, расходы на публикацию финансовой и статистической отчетности, проведение аудита, представительские расходы, расходы на подготовку и переподготовку кадров, расходы на канцелярские товары, расходы на рекламу, расходы на содержание вахтовых и временных поселений, расходы на подготовку новых производств, расходы, связанные с социальной защитой инвалидов, расходы на осуществление сделок с недвижимостью, потери от брака и т.д.

Вместе с тем нужно иметь в виду, что правила НК РФ в определенной степени лимитируют возможности налогоплательщиков списывать в неограниченном количестве отдельные виды расходов. В частности, под представительскими расходами в целях налогообложения понимаются только расходы на официальный прием или обслуживание представителей других организаций, прибывших для деловых переговоров, средства, потраченные на обслуживание прибывших представителей на заседание совета директоров, транспортное обслуживание соответствующих деловых мероприятий, оплата услуг переводчиков. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха и лечения. При этом размер представительских расходов, списываемых на затраты, не может превышать 4% фонда оплаты труда за отчетный (налоговый) период.

Состав расходов на рекламу четко определен и за его рамки выходить нельзя. Кроме того, эти расходы ограничиваются 1% выручки от реализации продукции, определенной по правилам НК РФ.

Списание на затраты **внереализационных расходов** требует высокой концентрации внимания. Несмотря на то что в ст. 265 НК РФ внереализационные расходы трактуются как "обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией продукции", эти затраты должны соответствовать общим принципам определения расходов, в первую

очередь связи между расходами и доходами. Перечень внереализационных расходов, как и прочих расходов, является открытым.

В состав внереализационных расходов, в частности, включаются:

- расходы на содержание переданного в аренду (лизинг) имущества;
- расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида;
- расходы, связанные с организацией выпуска ценных бумаг;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, образовавшейся в результате переоценки имущества, стоимость которого выражена в иностранной валюте;
- расходы в виде отрицательной суммовой разницы;
- расходы по отрицательной или положительной курсовой разнице, возникшей в результате отклонения продажи (покупки) иностранной валюты от официального курса, установленного Банком России;
- расходы на формирование резервов по сомнительным долгам;
- расходы в виде сумм недоначисленной амортизации;
- судебные расходы;
- расходы, связанные с аннулированными договорами;
- расходы на выплату штрафов, а также на возмещение причиненного ущерба;
- расходы на услуги банков и другие расходы, соответствующие ранее перечисленным параметрам.

К внереализационным расходам относятся также убытки, полученные налогоплательщиком, в частности:

- убытки прошлых налоговых периодов, выявленные в текущем налоговом периоде;
- суммы безнадежных долгов, не покрытых за счет резервов;
- некомпенсируемые виновником простои;
- потери от стихийных бедствий и т.д.

Особое внимание в НК РФ уделяется четкому определению правил формирования резервов.

Расходы на создание резервов по сомнительным долгам формируются в целях налогообложения прибыли по результатам проведенной на конец налогового (отчетного) периода инвентаризации дебиторской задолженности.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком, возникшая в связи с реализацией товаров, выполнением работ, оказанием услуг, если эта задолженность не погашена в сроки, предусмотренные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Поскольку резервы по сомнительным долгам создаются в целях покрытия убытков по безнадежным долгам, в НК РФ дано определение безнадежного долга как долга, по которому истек срок исковой давности, а также долга, по которому в соответствии с гражданским законодательством прекращено обязательство из-за невозможности его исполнения.

Сумма резерва исчисляется следующим образом: сомнительная задолженность со сроком возникновения более 90 дней включается в расходы на создание резерва по сомнительным долгам целиком, со сроком возникновения от 45 до 90 дней - в половинном размере, со сроком возникновения менее 45 дней не включается вообще.

Размер резерва ограничен: он не может превышать 10% выручки от реализации отчетного (налогового) периода, подсчитанной согласно ст. 250 НК РФ.

Неиспользованный остаток резерва по сомнительным долгам может быть перенесен на следующий налоговый период или в состав внереализационных доходов следующего налогового периода.

Пример 4.25. Отчетными периодами по налогу на прибыль у организации А являются квартал, полугодие и девять месяцев, налоговым периодом - год. По состоянию на 30 июня 2011 г. организация сформировала резерв по сомнительным долгам.

При инвентаризации за полугодие организация выявила сомнительную задолженность со сроком возникновения свыше 90 дней на сумму 200 тыс. руб., со сроком возникновения от 45 до 90 дней - 300 тыс. руб., со сроком возникновения до 45 дней - 259 тыс. руб.

Выручка от реализации за полугодие составила 4 млн руб.

Резерв по сомнительным долгам составил: 200 тыс. + 300 тыс. x 50% = 350 тыс. руб., что меньше, чем 10% выручки от реализации, поэтому указанная сумма полностью включается в состав внереализационных расходов.

В соответствии со ст. 5 Закона РФ "О защите прав потребителей" изготовители имеют право

установить на товар гарантийный срок. Под гарантийным сроком понимается период, в течение которого в случае обнаружения в товаре (работе) неисправностей (недоделок) изготовитель (исполнитель, продавец) обменивает товар, безвозмездно осуществляет его ремонт или повторно выполняет работы. Налогоплательщики имеют право на создание резерва на предстоящие расходы по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. В учетной политике устанавливается предел отчислений в такой резерв.

Размер созданного резерва не может превышать предельного размера, который определяется как доля фактически осуществленных расходов по гарантийному ремонту и обслуживанию в объеме выручки от реализации указанных товаров (работ) за предыдущие три года, умноженная на сумму выручки от реализации указанных товаров (работ) за отчетный (налоговый) период. Остаток неиспользованного резерва, как и в предыдущем случае, включается в состав внереализационных доходов.

Пример 4.26. Завод по производству телевизоров формирует в 2011 г. резерв по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию. Выручка от реализации товаров за предыдущие три года составила: 2008 г. - 12 млн руб.; 2009 г. - 15 млн руб., 2010 г. - 14 млн руб. Фактические расходы по ремонту и гарантийному обслуживанию телевизоров составили: 2008 г. - 0,64 млн руб., 2009 г. - 0,74 млн руб., 2010 г. - 0,67 млн руб. За 2011 г. фактические затраты по гарантийному ремонту и обслуживанию составили 0,52 млн руб., выручка от реализации продукции - 10 млн руб.

Предельный размер отчислений в резерв по гарантийному ремонту составил (0,64 + 0,74 + 0,67) : (12 + 15 + 14) = 0,05, т.е. при реализации телевизоров завод мог включить в резерв сумму, равную стоимости реализованных телевизоров, умноженную на 0,05.

Таким образом, в 2011 г. отчисления в резерв по гарантийному ремонту и обслуживанию равнялись 0,5 млн руб. Поскольку 0,5 млн руб. покрыты за счет резерва, то оставшиеся 20 тыс. руб. были включены в состав прочих расходов.

Налогоплательщики - общественные организации инвалидов и организации, использующие труд инвалидов (численность инвалидов не менее 50% общей численности), имеют также право на создание резерва предстоящих расходов, направляемых на цели, обеспечивающие социальную защиту инвалидов. Размер резерва увязывается со сметами осуществления соответствующих мероприятий и не может превышать 30% налогооблагаемой прибыли, рассчитанной без учета резерва.

Определенные особенности предусмотрены для включения в расходы процентов по долговым обязательствам.

В целях налогообложения такими расходами признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида, при условии, что размер этих процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале (месяце - для налогоплательщиков, уплачивающих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли) на сопоставимых условиях, т.е. выданным в той же валюте, на те же сроки, в сопоставимых объемах, под аналогичное обеспечение. Существенным отклонением законодательство признает отклонение более чем на 20% в сторону повышения или понижения по сравнению со средним уровнем процентов.

При отсутствии долговых обязательств перед российскими организациями, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору налогоплательщика, предельная величина процентов, признаваемых расходами, принимается равной ставке процента, установленной соглашением сторон, но не превышающей ставку рефинансирования Банка России, увеличенную в 1,8 раза, при оформлении долгового обязательства в рублях и равной произведению ставки рефинансирования Банка России и коэффициента 0,8 по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Законодательство предусматривает часть расходов налогоплательщика, которые не учитываются в целях налогообложения (ст. 270 НК РФ). Список таких расходов является открытым. Под такими расходами подразумеваются расходы, не соответствующие критериям экономической оправданности, изложенным в п. 1 ст. 252, о чем уже было сказано.

Не учитываются в целях налогообложения суммы, которые традиционно выплачиваются за счет чистой прибыли, такие как дивиденды, средства, потраченные на оплату труда, но заранее не отраженные в коллективных или других договорах с работниками, штрафы, пени, выплачиваемые в бюджет и государственные внебюджетные фонды. Не включаются в состав расходов, уменьшающих размер доходов при расчете налога на прибыль, все суммы, превышающие нормативы по нормируемым расходам, расходы инвестиционного характера, расходы, не связанные с производством и реализацией, расходы, связанные

со стоимостью имущества, полученного медицинскими организациями, осуществляющими деятельность в системе обязательного медицинского страхования, от страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование, за счет резерва финансирования предупредительных организаций и т.д.

Порядок признания доходов и расходов

Статьей 271 НК РФ регулируется порядок признания доходов при методе начисления. Установлено общее правило, что в целях налогообложения прибыли доходы признаются в отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления средств, иного имущества, имущественных прав.

Дата получения дохода от реализации - это дата реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), т.е. в соответствии со ст. 39 НК РФ дата перехода права собственности.

Статьей 272 НК РФ устанавливается порядок признания расходов в целях налогообложения. Расходы признаются в отчетном (налоговом) периоде, когда они имели место, независимо от факта их оплаты.

Организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу только в том случае, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. В этом случае датой получения дохода является день поступления средств на счета налогоплательщика, поступления иного имущества или имущественных прав, а также погашения задолженности перед налогоплательщиком иным способом.

Расходами налогоплательщика признаются затраты после их фактической оплаты.

В том случае, если налогоплательщик, перешедший на кассовый метод определения доходов и расходов, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации, установленной законодательством, он обязан перейти на метод начисления с начала налогового периода, когда это превышение было допущено.

Пример 4.27. Организация с 1 января 2011 г. применяет кассовый метод определения доходов и расходов для целей налогообложения. По итогам работы за IV квартал 2010 г. и за девять месяцев 2011 г. выручка от реализации составила:

IV квартал 2010 г. - 800 тыс. руб.;
I квартал 2011 г. - 700 тыс. руб.;
II квартал 2011 г. - 500 тыс. руб.;
III квартал 2011 г. - 2600 тыс. руб.

Средняя величина ежеквартальной выручки равна (800 тыс. руб. + 700 тыс. руб. + 500 тыс. руб. + 2600 тыс. руб.) : 4 кв. = 1150 тыс. руб., т.е. с 1 января 2011 г. организация должна была пересчитать величину доходов и расходов по методу начисления.

Налоговая база

Налоговая база - это денежное выражение прибыли, рассчитанной в соответствии с правилами, указанными в НК РФ.

Все доходы и расходы налогоплательщика учитываются в денежной форме. Доходы, которые получены в натуральной форме, пересчитываются в рубли согласно правилам определения цены товара по рыночной стоимости.

Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. Если в результате деятельности организации получен убыток, то налоговая база признается равной нулю.

В отношении некоторых операций, имеющих специфику, в НК РФ даны разъяснения по правилам формирования налоговой базы. К таким операциям относятся операции, связанные с получением дохода от участия в деятельности других организаций, с деятельностью, направленной на образование объектов обслуживающих производств и хозяйств, по договорам доверительного управления и простого товарищества, доходам, получаемым при передаче имущества в уставный фонд, договорам переуступки прав требования, операциям с ценными бумагами, сделкам РЕПО.

Размер налоговой базы по доходам, полученным от участия в деятельности другой организации,

зависит от того, какая организация выплачивает доход. Если доход выплачивает российская организация, то эта организация признается налоговым агентом со всеми вытекающими отсюда последствиями. Если доход выплачивает иностранная организация, то при отсутствии договора об избежании двойного налогообложения со страной, где эта организация является резидентом, российская организация должна сама рассчитать размер налоговой базы со всей суммы дохода; если договор есть, то налог, уплаченный за рубежом, уменьшает налоговую базу.

При налогообложении дохода, возникшего у доверительного управляющего вследствие заключения договора доверительного управления, необходимо иметь в виду, что имущество, переданное по этому договору, не признается доходом доверительного управляющего. Если его доходом является причитающееся вознаграждение, то форма выплаты значения не имеет. При этом убытки от использования имущества, переданного в доверительное управление, не учитываются при налогообложении прибыли независимо от того, является ли учредитель управления выгодоприобретателем.

При получении имущества в уставный фонд в качестве платы за размещаемые акции у налогоплательщика-эмитента прибыль не возникает.

Статья 278 НК РФ посвящена особенностям определения налоговой базы по договорам простого товарищества. Характеристика такого договора содержится в ГК РФ. В соответствии со ст. 1041 ГК РФ устанавливается, что к договору простого товарищества относится договор, по которому двое или несколько лиц обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица в целях извлечения прибыли или иной не противоречащей закону цели. Сторонами договора могут быть организации, физические лица, индивидуальные предприниматели.

Предусматривается, что учет доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль ведет один из участников договора. Особенность определения дохода заключается в том, что переданное имущество от каждого из участников в расчете налоговой базы по налогу на прибыль не участвует, налоговая база формируется только за счет дохода, полученного в результате деятельности простого товарищества. Прибыль делится между участниками договора пропорционально сделанному взносу, если иное не предусмотрено договором, и соответственно рассчитывается налоговая база.

Пример 4.28. Организации А и В в марте 2011 г. заключили договор о совместной деятельности. Доля вклада организации А составила 57%, организации В - 43%.

Учет доходов и расходов товарищества поручено вести организации А. Отчетными периодами по налогу на прибыль являются I квартал, полугодие, девять месяцев 2011 г.

По итогам полугодия 2011 г. доходы составили 610 тыс. руб., а расходы - 340 тыс. руб., т.е. прибыль равнялась 270 тыс. руб.

Сумма прибыли, приходящаяся на каждого участника, составила:

- у организации А - 270 x 57% = 153,9 тыс. руб.;
- у организации В - 270 x 43% = 116,1 тыс. руб.

Соответственно у каждого участника формируется налоговая база.

По договорам уступки (переуступки) права требования (цессия) налоговая база зависит от условий соответствующей уступки: в какой период произошла уступка, какова величина дисконта и т.д.

Проблемы формирования налоговой базы по операциям с ценными бумагами подробно рассмотрены в п. 4.3 "Налоговый учет".

Налогоплательщики, понесшие **убыток** в предыдущем или предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщики имеют право на перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за налоговым периодом, в котором получен убыток, но это правило не относится к убыткам, полученным в период налогообложения доходов налогоплательщиков по ставке 0%. Если убыток получен в течение нескольких налоговых периодов, то такой убыток переносится на будущее в очередности, в которой он получен.

Пример 4.29. Организация получила в 2010 г. убыток в размере 1 млн руб., т.е. налоговая база этого налогового периода была равна нулю.

В 2011 г. организация получила прибыль в размере 1,5 млн руб.

Организация имела право уменьшить налоговую базу 2011 г. на 1 млн руб.

Налоговые ставки

Для большей части видов деятельности применяется налоговая ставка 20%. При этом 2% зачисляется в федеральный бюджет и 18% - в бюджеты субъектов Федерации. Вместе с тем органам власти субъектов Федерации предоставляется право понижения указанной ставки, но не более чем на 4,5%. Как видим, такой механизм характерен для региональных и местных налогов и нетипичен для федеральных налогов.

Организации, осуществляющие образовательную или медицинскую деятельность, вправе при соблюдении определенных законодательством условий применять нулевую ставку налога на прибыль. Суть этих условий состоит в том, что организации должны быть включены в перечень видов образовательной и медицинской деятельности, установленный Правительством РФ, иметь лицензию на соответствующий вид деятельности и доходы от ведения такой деятельности должны составлять не менее 90% всех доходов.

Налоговая ставка для организаций - резидентов технико-внедренческой особой экономической зоны, а также организаций - резидентов туристско-рекреационных особых экономических зон, объединенных решением Правительства РФ в кластер, подлежащая зачислению в федеральный бюджет, составляет 0%.

Налоговая ставка на доходы иностранных организаций, не занимающихся деятельностью через постоянное представительство, составляет 20%, исключением является ставка налогообложения доходов от использования, содержания и сдачи в аренду транспортных средств (судов, самолетов) в связи с осуществлением международных перевозок - в этом случае ставка понижается до 10%.

Налоговая ставка на доходы иностранных организаций, не ведущих деятельность через постоянные представительства, составляет 20%, исключением является ставка налогообложения доходов от использования, содержания, сдачи в аренду транспортных средств (судов, самолетов) в связи с выполнением международных перевозок - в этом случае ставка понижается до 10%.

По нулевой ставке облагается налогом прибыль Банка России, полученная от деятельности, предусмотренной Федеральным законом "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

По ставке 9% облагается налогом доход, полученный в виде дивидендов российскими организациями от российских и иностранных организаций.

По ставке 15% облагаются дивиденды, полученные иностранными организациями от российских организаций.

В зависимости от условий выпуска по ставкам 15, 9 и 0% облагаются доходы по операциям с отдельными видами государственных и муниципальных долговых обязательств.

Прибыль, полученная участниками проекта "Сколково", после утраты ими освобождения от обязанности налогоплательщика облагается налогом по ставке 0% до достижения совокупного размера прибыли, подсчитанной нарастающим итогом с начала года, в котором было утрачено право на освобождение от обязанности налогоплательщика, в 300 млн руб. или в случае утраты статуса участника проекта.

Налоговый период. Отчетный период

Налоговым периодом по налогу на прибыль является календарный год.

По налогу на прибыль предусматриваются отчетные периоды: I квартал, полугодие, девять месяцев, а для налогоплательщиков, которые платят ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, - месяц, два месяца, три месяца и далее до истечения календарного года.

Порядок исчисления налога и авансовых платежей

Все платежи по налогу на прибыль, которые уплачиваются налогоплательщиком в течение налогового периода, определяются как авансовые.

В НК РФ предполагаются три варианта уплаты налога на прибыль в течение налогового периода.

1. Исчисление и уплата квартальных авансовых платежей без перечисления ежемесячных авансовых платежей. Такой порядок расчета с бюджетом возможен только в том случае, если у организации за предыдущие четыре квартала доходы от реализации, определяемые по правилам, предусмотренным для расчета налога на прибыль, не превысили в среднем 10 млн руб. за каждый квартал, а также для бюджетных учреждений, иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, некоммерческих организаций, не имеющих дохода от реализации товаров (работ,

услуг), участников простых товариществ, инвесторов СРП, выгодоприобретателей по договорам доверительного управления.

2. Исчисление и уплата ежеквартальных авансовых платежей с перечислением ежемесячных авансовых платежей. Ежеквартальные авансовые платежи исчисляются на основании налоговой декларации, которая составляется по окончании отчетного периода. Авансовые платежи уплачиваются во II, III и IV кварталах текущего налогового периода в размере 1/3 исчисленного налога за предыдущий квартал текущего налогового периода. В I квартале размер авансового платежа равняется сумме ежемесячного авансового платежа за IV квартал предыдущего налогового периода.

3. Исчисление и уплата авансового платежа исходя из фактически полученной прибыли. В этом варианте сумму авансового платежа следует исчислять исходя из размеров фактически полученной прибыли и ставки налога. Прибыль рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода, поэтому перейти на такой метод расчета с бюджетом можно только с начала налогового периода.

Сроки уплаты налога предусмотрены ст. 287 НК РФ и в большинстве случаев увязываются со сроками подачи налоговых деклараций.

Существуют определенные особенности правил уплаты налога на прибыль налогоплательщиками, имеющими обособленные подразделения.

В соответствии со ст. 11 части первой НК РФ под обособленным подразделением понимается любое территориально обособленное подразделение, по местонахождению которого оборудованы стационарные рабочие места, независимо от того, отражено такое подразделение в учредительных документах или нет. Стационарным считается рабочее место, оборудованное на срок более одного месяца.

Организации, имеющие обособленные подразделения, исчисление и уплату сумм авансовых платежей и налога в федеральный бюджет проводят по своему местонахождению без распределения сумм налога по обособленным подразделениям.

Уплату авансовых платежей, а также сумм налога, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов Федерации, налогоплательщики проводят по местонахождению организации, а также по местонахождению каждого из обособленных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти обособленные подразделения. Эта доля определяется как средняя арифметическая удельного веса среднесписочной численности работников (расходов на оплату труда) и удельного веса остаточной стоимости амортизируемого имущества данного обособленного подразделения соответственно в среднесписочной численности работников (расходах на оплату труда) и остаточной стоимости амортизируемого имущества.

Пример 4.30. Организация, расположенная в Москве, имеет два обособленных подразделения: в Краснодаре (ОП1) и Орле (ОП2). Допустим, в Орле ставка налога на прибыль по решению региональных органов власти снижена до 14%.

Налоговая база первого полугодия 2011 г. составила 7 млн руб.

Определим долю прибыли, приходящуюся на организацию и каждое обособленное подразделение.

В целом по организации остаточная стоимость амортизируемого имущества составила 300 тыс. руб., при этом по головной организации - 80 тыс. руб., по ОП1 - 150 тыс. руб., по ОП2 - 70 тыс. руб.

Удельный вес остаточной стоимости амортизируемого имущества по организации составит - 0,2667, по ОП1 - 0,5, по ОП2 - 0,2333.

Среднесписочная численность работников по головной организации составила 70 человек, по ОП1 - 20 человек, по ОП2 - 10 человек. Соответственно удельный вес среднесписочной численности работников составил по головной организации 0,7, по ОП1 - 0,2, по ОП2 - 0,1.

Расчет средней величины удельного веса среднесписочной численности работников и остаточной стоимости амортизируемого имущества выглядит следующим образом:

- по головной организации - (0,7 + 0,2667) : 2 = 0,4834;
- по ОП1 - (0,2 + 0,5) : 2 = 0,35;
- по ОП2 - (0,1 + 0,2333) : 2 = 0,1667.

На долю головной организации приходится 3 383 450 руб. (7 млн руб. x 0,4834); ОП1 - 2 450 000 руб. (7 млн руб. x 0,35); ОП2 - 1 166 550 руб. (7 млн руб. x 0,1667).

Особенности исчисления и уплаты налога на прибыль консолидированной группы налогоплательщиков заключаются в том, что исчисляет и уплачивает налог ответственный участник консолидированной группы плательщиков. Остальные участники этой группы исполняют обязанности налогоплательщика налога на прибыль в части, необходимой для его исчисления ответственным

участником группы, что подразумевает ведение налогового учета каждым участником для представления данных ответственному участнику.

Налоговую базу консолидированной группы определяет ответственный участник в общеустановленном порядке, но с учетом ряда особенностей, изложенных в ст. 278.1 НК РФ. В частности, доходы участников группы, подлежащие налогообложению у источников выплаты, в консолидированную налоговую базу не включаются.

Ответственный участник определяет налоговую базу консолидированной группы только по доходам, облагаемым по ставке 20%; по доходам, облагаемым по другим ставкам, налоговую базу каждый участник определяет самостоятельно, и она не учитывается при исчислении налога на прибыль по группе в целом.

Доля прибыли, приходящаяся на каждого участника консолидированной группы и каждого из их обособленных подразделений, определяется в таком же порядке, что и для обособленных подразделений организаций.

Налоговая декларация

Налогоплательщики независимо от наличия у них обязанности по уплате налога на прибыль и (или) авансовых платежей по налогу обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по своему местонахождению и местонахождению каждого обособленного подразделения налоговые декларации. По итогам отчетного периода налоговые декларации представляются в упрощенном виде.

Крупнейшие налогоплательщики, которые относятся к таковым на основании ст. 83 части первой НК РФ, налоговые декларации представляют в налоговый орган по месту учета в качестве крупнейших налогоплательщиков.

Участники консолидированной группы налогоплательщиков, за исключением ответственного участника этой группы, не представляют налоговых деклараций по месту своего учета, если они не получают доходов, не включенных в консолидированную налоговую базу группы, но представляют декларацию по этим доходам.

Налоговая декларация по итогам налогового периода должна быть представлена в налоговый орган не позднее 28 марта года, следующего за налоговым периодом.

В налоговом законодательстве по налогу на прибыль определены особенности налогообложения финансовых организаций, рассмотренные в п. 4.3 "Налоговый учет", и иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства или получающих доходы от источников в Российской Федерации.

Расчет доходов и расходов иностранных организаций, ведущих деятельность через постоянное представительство, практически не отличается от соответствующего расчета для российских организаций, за исключением случаев, когда организация осуществляет деятельность подготовительного или вспомогательного характера в интересах третьих лиц на безвозмездной основе. В этом случае налоговая база определяется как 20% расходов представительства, связанных с такой деятельностью.

При выплате иностранным организациям доходов от источников в РФ российская организация или иностранная организация, занимающаяся деятельностью через постоянное представительство в РФ, должна исчислять и уплачивать налог с таких доходов, т.е. в данном случае источником выплаты доходов является налоговый агент, поэтому и обязанности по уплате налога лежат на нем.

Статьи 311 и 312 НК РФ предусматривают правила избежания международного двойного налогообложения. Можно отметить, что законодательство освобождает от уплаты налога юридических лиц, которые по соответствующему виду деятельности уже заплатили налог на территории другого государства, с которым у РФ заключен договор об избежании двойного налогообложения. Кроме того, если по определенным проблемам, касающимся налогообложения, существует подписанный международный договор, то действуют правила, продекларированные этим договором.

4.3. Налоговый учет

Введение в НК РФ гл. 25 "Налог на прибыль организаций" в определенной степени узаконило понятие налогового учета. В целях налогообложения установился приоритет налогового учета перед бухгалтерским.

Под **налоговым учетом** понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в порядке, определенном в НК

РФ.

Вместе с тем законодательно установленная обязанность вести налоговый учет не означает, что налогоплательщики не могут использовать данные бухгалтерского учета для расчета налоговой базы по налогу на прибыль. В том случае, если порядок отражения и группировки хозяйственных операций и объектов в первичных документах бухгалтерского учета соответствует правилам ведения налогового учета, установленным НК РФ, налогоплательщики вправе использовать данные бухгалтерского учета в целях налогообложения. Например, в бухгалтерском и налоговом учете могут полностью совпадать размеры дохода, поэтому налогоплательщик может без дополнительной корректировки использовать данные бухгалтерского учета.

В законодательстве по бухгалтерскому и налоговому учету прибыль трактуется одинаково - как разница между суммой доходов и расходов. В то же время фактические значения этих показателей в бухгалтерском и налоговом учете разнятся, в ряде случаев весьма существенно.

В целях налогообложения прибыли практически не соблюдается принцип соответствия доходов и расходов, который закреплен в ПБУ 10/99 "Расходы организации" и должен жестко выполняться в бухгалтерском учете.

Аналогичный принцип в целях налогообложения предусмотрен только в том случае, когда по условиям договора получение дохода осуществляется в нескольких налоговых периодах, а поэтапная сдача товаров (работ, услуг) не предусмотрена. Во всех других случаях расходы в целях налогообложения признаются в налоговом (отчетном) периоде, в котором они были произведены в соответствии с условиями сделки.

В налоговом учете показатели доходов и расходов формируются безотносительно одни к другим по формальным критериям признания доходов и расходов.

Из сказанного ясно, что показатели бухгалтерской прибыли и налоговой базы по налогу на прибыль не совпадают, что предопределяет возникновение постоянных и временных разниц.

В ст. ст. 316 - 333 НК РФ определено, как вести налоговый учет по налогу на прибыль:

- по доходам от реализации;
- по отдельным видам внереализационных доходов;
- по суммам расходов на производство и реализацию;
- по остаткам незавершенного производства, готовой продукции, товарам отгруженным;
- по расходам по торговым операциям;
- в организациях, созданных в соответствии с федеральными законами, регулирующими их деятельность;
- по амортизируемому имуществу;
- по операциям с основными средствами;
- по расходам на ремонт основных средств;
- по расходам на освоение природных ресурсов;
- по срочным сделкам при применении метода начисления и кассового метода;
- по доходам (расходам) в виде процентов, полученных (уплаченных) по договорам займа, кредита, банковского счета, банковского вклада, а также процентов по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;
- при реализации ценных бумаг;
- по доходам и расходам страховых организаций;
- по доходам и расходам банков;
- по доходам и расходам при исполнении договора доверительного управления имуществом;
- по доходам и расходам по сделкам РЕПО с ценными бумагами.

Для расчета доходов и расходов налогоплательщика в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль рекомендуется использовать специальные регистры налогового учета, которые разрабатывает сам налогоплательщик. Аналитические регистры налогового учета по налогу на прибыль представляют собой сводные формы систематизации данных налогового учета за отчетный (налоговый) период, сгруппированные в соответствии с требованиями гл. 25 НК РФ без распределения по счетам бухгалтерского учета, и предназначены для накопления и систематизации информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, аналитических данных налогового учета, для отражения в налоговой базе.

Налоговые органы рекомендуют применять для организации налогового учета **систему регистров,** позволяющую на каждом этапе формирования налоговой базы определять совокупность показателей, прямо или косвенно влияющих на размер налоговой базы, критерии их систематизации, а также на

последовательность отражения итоговых результатов в налоговых декларациях.

Рекомендуемые регистры распределены по четырем группам, которые тем или иным способом связаны один с другим, а в некоторых случаях эта связь прослеживается и внутри одной группы. В основу такого распределения положена необходимость получать информацию по объектам налогового учета, единицам налогового учета и показателям налоговой декларации нарастающим итогом.

Регистры промежуточных расчетов предназначены для отражения и хранения информации о порядке проведения налогоплательщиком расчетов промежуточных показателей, необходимых для формирования налоговой базы.

Под промежуточными показателями понимаются показатели, для которых не предусмотрены соответствующие отдельные строки в налоговой декларации, т.е. их значения хотя и участвуют в формировании отчетных данных, но не в полном объеме, а через специальные расчеты или в составе обобщающих показателей.

Регистры учета состояния единицы налогового учета служат источником систематизированной информации о состоянии показателей объекта учета, данные о которых используются более одного отчетного (налогового) периода. Ведение регистра должно обеспечить отражение информации о состоянии объекта учета на каждую текущую дату, изменении состояния объектов налогового учета на каждую текущую дату и изменении состояния объектов налогового учета во времени.

Содержащаяся в регистрах информация о величине показателей используется для формирования суммы расходов, подлежащих учету в составе того или иного элемента затрат в текущем отчетном периоде.

Регистры учета хозяйственных операций - источник систематизированной информации о проводимых организацией операциях, которые тем или иным образом влияют на величину налоговой базы в текущем или будущих периодах. В перечень регистров включаются все основные операции, связанные с утратой или получением права собственности на объекты гражданских прав по сделкам с третьими лицами.

Регистры отчетных данных обеспечивают информацией о порядке получения значений конкретных строк налоговой декларации. Обобщающим признаком для всех регистров является формирование в них конечных данных налоговой отчетности.

Доходы от реализации определяются по видам деятельности, если для данного вида деятельности установлен особый порядок налогообложения, применяется иная ставка налога или предусмотрен отличный от общего порядок учета прибыли и убытка, полученных от этой деятельности.

Сумма выручки от реализации определяется в соответствии с выбранным налогоплательщиком методом учета доходов и расходов.

Если цена реализуемого товара (работ, услуг) выражена в иностранной валюте, сумма выручки от реализации пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на момент реализации, в таком же порядке пересчитывается и выручка, выраженная в условных единицах. Возникшие при этом суммовые разницы включаются в состав внереализационных доходов или расходов в зависимости от вида такой разницы.

В том случае, когда реализация проводится через комиссионера, налогоплательщик-комитент определяет выручку от реализации на дату реализации на основании извещения комиссионера о реализации принадлежащего комитенту имущества (имущественных прав). Это извещение комиссионер должен представить комитенту в течение трех дней с момента окончания отчетного периода, в котором произошла реализация.

Если при реализации расчеты проводятся на условиях предоставления товарного кредита, то сумма выручки определяется также на дату реализации и включает в себя сумму процентов за время от отгрузки товаров до момента перехода права собственности. Указанные проценты включаются в состав внереализационных доходов налогоплательщика.

По производствам с длительным циклом (более одного налогового периода), если по условиям договора не предусмотрена поэтапная сдача работ (услуг), доход от реализации налогоплательщик распределяет самостоятельно с учетом принципа равномерности признания дохода на основе данных учета. В этом случае принципы и методы распределения дохода должны быть отражены в учетной политике организации.

При определении внереализационных доходов в виде штрафов, пеней или иных санкций за нарушение договорных обязательств, а также сумм возмещения ущерба или убытков налогоплательщики, определяющие доходы по методу начисления, отражают соответствующие суммы согласно условиями договора. Если условиями договора не предусмотрены штрафные санкции, то у

налогоплательщика-получателя не возникает обязанности по начислению внереализационных доходов по этому виду доходов. При взыскании долга в судебном порядке обязанность по начислению внереализационного дохода на эту сумму возникает на основании решения суда, вступившего в законную силу.

Основная сложность при исчислении налоговой базы связана с учетом расходов в целях налогообложения.

Законодательством установлено, что для налогового учета расходы на производство и реализацию, осуществляемые в течение отчетного (налогового) периода, делятся на прямые и косвенные.

К прямым расходам могут быть отнесены материальные затраты, затраты на оплату труда производственного персонала, начисленные на указанные суммы, перечисляемые в социальные фонды, и взносы на обязательное пенсионное страхование, амортизационные отчисления на основные средства, используемые в производстве. К косвенным расходам относятся все остальные виды расходов, за исключением внереализационных расходов.

Налогоплательщики самостоятельно определяют перечень прямых расходов и отражают в учетной политике для целей налогообложения.

Косвенные расходы на производство и реализацию, осуществляемые в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам этого периода. В аналогичном порядке включаются в расходы текущего периода внереализационные расходы.

Прямые расходы относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода по мере реализации продукции (работ, услуг), в стоимости которых они учтены. Налогоплательщики, оказывающие услуги, имеют право относить сумму прямых расходов в полном объеме на уменьшение доходов в отчетном (налоговом) периоде, в котором они были произведены, без распределения на остатки незавершенного производства.

Для правильного распределения прямых расходов необходимо понимать, что такое незавершенное производство.

В целях налогообложения под **незавершенным производством** (НЗП) следует понимать продукцию (работы, услуги) частичной готовности, т.е. не прошедшую всех стадий обработки. Оценку НЗП налогоплательщик проводит самостоятельно по данным первичных документов, также самостоятельно налогоплательщик определяет порядок распределения прямых расходов на НЗП и на изготовленную в текущем месяце продукцию с учетом соответствия осуществленных расходов изготовленной продукции. Указанный порядок налогоплательщик устанавливает в учетной политике и применяет не менее двух налоговых периодов.

Остатки готовой продукции на складе на конец текущего месяца налогоплательщик оценивает на основе данных первичных документов о движении и об остатках готовой продукции на складе и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенных на сумму прямых расходов, относящихся к НЗП. Величину остатков готовой продукции на складе налогоплательщик определяет как разницу между суммой прямых затрат, приходящейся на остатки готовой продукции на начало текущего месяца, увеличенной на сумму прямых затрат, приходящуюся на выпуск готовой продукции в текущем месяце, за минусом прямых затрат, приходящихся на остаток НЗП, и суммой прямых затрат, приходящейся на отгруженную в текущем месяце продукцию.

Оценку остатков отгруженной, но не реализованной на конец месяца продукции налогоплательщик проводит на основе данных об отгрузке и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем периоде, и суммы прямых расходов, осуществленных в текущем месяце, уменьшенной на сумму прямых расходов, относящуюся к остаткам готовой продукции на складе и остаткам НЗП.

В НК РФ определен ряд особенностей ведения налогового учета для отдельных видов деятельности и отдельных хозяйственных операций. В частности, установлен **особый порядок определения расходов по торговым операциям**. В течение текущего месяца издержки обращения (затраты) этих организаций включают также расходы налогоплательщика - покупателя товаров на доставку этих товаров, складские расходы или иные расходы, связанные с приобретением товаров, которые не включены в стоимость их приобретения. В издержки обращения не включается стоимость этих товаров, установленная условиями договора. Стоимость приобретенных товаров налогоплательщик имеет право сформировать с учетом расходов на их приобретение. Порядок определения этой стоимости налогоплательщик должен зафиксировать в учетной политике для целей налогообложения.

Расходы текущего месяца, как и у других налогоплательщиков, делятся на прямые и косвенные. К прямым расходам относятся стоимость приобретенных товаров, реализованных в данном отчетном

(налоговом) периоде, и суммы расходов на доставку данных товаров до склада налогоплательщика-покупателя. Все остальные расходы являются косвенными (за исключением внереализационных расходов) и уменьшают доходы от реализации текущего месяца.

В целях ведения налогового учета **операций с амортизируемым имуществом** по основным средствам, введенным в эксплуатацию до вступления в действие гл. 25 НК РФ, полезный срок их использования налогоплательщик устанавливает самостоятельно по состоянию на 1 января 2002 г. с учетом Классификации основных средств, определенных Правительством РФ, и сроков полезного действия по амортизационным группам, установленным НК РФ (ст. 258). Амортизацию по этим основным средствам в любом случае следует рассчитывать исходя из остаточной стоимости основных средств.

Сумма начисленной за один месяц амортизации по указанному имуществу определяется с применением нелинейного метода как произведение остаточной стоимости имущества и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования, установленной налогоплательщиком для данного имущества, или как произведение остаточной стоимости имущества, определенной по состоянию на 1 января 2002 г., и нормы амортизации, исчисленной исходя из оставшегося срока полезного использования, установленной налогоплательщиком в соответствии с требованиями ст. 259 НК РФ, - в случае применения линейного метода.

Достаточно часто срок полезного использования амортизируемого имущества больше, чем установленный НК РФ. В этом случае основные средства налогоплательщики должны выделять в особую амортизационную группу. Амортизацию по такому имуществу налогоплательщик начисляет самостоятельно и включает в состав расходов равномерно в течение установленного им срока, но этот срок не может быть меньше чем семь лет с даты вступления в силу гл. 25 НК РФ.

Налоговый учет операций с амортизируемым имуществом необходимо вести по каждому объекту на дату признания дохода (расхода), за исключением начисленной амортизации по объектам амортизируемого имущества при применении нелинейного метода начисления амортизации.

Прибыль налогоплательщика подлежит включению в состав налоговой базы в отчетном периоде, в котором было реализовано имущество, а убыток отражается в аналитическом учете как прочие расходы налогоплательщика. Аналитический учет должен предоставлять информацию о наименовании объектов, по которым имеются убытки (расходы), и о количестве месяцев, в течение которых эти расходы могут быть включены в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией. Этот срок определяется в месяцах как разница между количеством месяцев полезного использования имущества и количеством месяцев его эксплуатации до момента реализации, включая месяц реализации.

Предусматривается, что организации добровольно могут решить вопрос о создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств исходя из совокупной стоимости основных средств и нормативов отчислений, рассчитанных налогоплательщиком самостоятельно и указанных им в учетной политике. При этом величина резерва на ремонт основных средств не может превышать среднюю величину фактических расходов на ремонт, сложившуюся за последние три года.

Отчисления в резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств списываются на расходы в течение налогового периода равными долями на последний день отчетного (налогового) периода.

В том случае, когда налогоплательщик принял решение о создании резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств, сумма фактически осуществленных затрат на ремонт списывается за счет средств такого резерва. Если же сумма затрат на ремонт основных средств превышает размер резерва, то оставшиеся средства списываются на расходы в составе прочих расходов на дату окончания налогового периода.

Налоговый учет **операций с финансовыми инструментами срочных сделок** различается по операциям, заключенным на организованном и неорганизованном рынке ценных бумаг. Доходы и расходы налогоплательщика по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, заключенных на организованном рынке, учитываются в общем порядке, тогда как по операциям с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, - отдельно от налоговой базы по другим видам деятельности.

Данные регистров налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов (расходов) по срочным сделкам, учитываемым в целях налогообложения.

Эти регистры должны содержать в денежном выражении суммы требований и обязательств налогоплательщика в соответствии с условиями заключенных договоров:

- по сделкам, предусматривающим куплю-продажу базисных активов;

- по сделкам, предусматривающим исполнение обязательств путем проведения взаимных расчетов и (или) заключения встречной сделки. В регистрах должно быть показано изменение сумм таких требований и

обязательств от даты заключения сделок до наступления первой по срокам даты расчетов и (или) даты исполнения сделки.

Налогоплательщик на дату заключения сделки должен отразить в аналитическом учете сумму возникших требований и обязательств к контрагентам исходя из условий сделки, требований и обязательств в отношении базисного актива.

Налоговую базу налогоплательщик определяет на дату исполнения срочной сделки. По сделкам, имеющим длительный характер, налоговую базу налогоплательщик определяет также на дату окончания отчетного (налогового) периода.

Если по условиям сделки предусмотрено проведение промежуточных расчетов при изменении стоимостной оценки требований и обязательств в связи с падением или ростом официального курса иностранной валюты по отношению к рублю или рыночных котировок цен на товары, то налогоплательщик определяет доходы и расходы на каждую дату проведения таких расчетов в соответствии с условиями сделки.

При изменении рублевого эквивалента требований и обязательств в связи с изменением курса валюты или рыночных котировок базисного актива в состав доходов и расходов налогоплательщика для формирования налоговой базы включается сумма положительных курсовых разниц, образовавшаяся за периоды:

- с даты заключения сделки до даты исполнения сделки;
- с даты окончания предыдущего отчетного (налогового) периода до даты окончания отчетного (налогового) периода.

Отдельно налогоплательщик учитывает доходы и расходы по операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, заключенным в целях компенсации возможных убытков, возникающих в результате неблагоприятного изменения цены или иного показателя базисного актива. Такие операции называются **хеджированием**.

Расчет налогоплательщик составляет по каждой операции хеджирования в отдельности. Такой расчет содержит следующие данные:

- описание операции хеджирования, включающее в себя наименование объекта хеджирования, типы страхуемых рисков, планируемые действия в отношении объекта хеджирования (покупка, продажа...), финансовые инструменты срочных сделок, которые планируется использовать, условия исполнения сделки;
- дату начала операции хеджирования, дату ее окончания и (или) продолжительность, промежуточные условия расчета;
- объем, дату и цену сделки с объектом хеджирования;
- объем, дату и цену сделки с финансовыми инструментами срочных сделок;
- информацию о расходах по данной операции.

Аналитический учет ведется отдельно по сделкам, совершаемым на организованном рынке, и по сделкам с ценными бумагами, не обращающимися на организованном рынке, а также по сделкам, заключенным в целях хеджирования.

Особенности формирования налоговой базы **по операциям реализации ценных бумаг** определяют особенности налогового учета этих операций.

Доходом от операций с ценными бумагами признается выручка от продажи ценных бумаг в соответствии с условиями договора реализации.

При реализации ценных бумаг расходом признается цена приобретения проданных ценных бумаг, рассчитанная с учетом установленного налогоплательщиком метода (ЛИФО, ФИФО, по стоимости единицы).

Если в цену реализации государственных и муниципальных ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, включается часть накопленного купонного дохода, то сумма дохода и расхода по таким ценным бумагам исчисляется без накопленного купонного дохода.

В налоговом учете отражаются раздельно финансовые результаты по ценным бумагам, обращающимся и не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг.

Законодательством установлен **особый порядок ведения налогового учета для страховых организаций и банков,** что объясняется особенностями формирования финансового результата по этим видам деятельности.

Налогоплательщики - страховые организации ведут налоговый учет доходов и расходов, полученных по договорам страхования, сострахования, перестрахования, по заключенным договорам и видам страхования.

Доходы налогоплательщика в виде сумм страховых взносов признаются на дату возникновения ответственности перед страхователем по заключенному договору, вытекающую из условий договора. Соответственно по долгосрочным договорам доход в виде части страхового взноса признается в момент возникновения у налогоплательщика права на получение очередного страхового взноса по условиям договора.

В соответствии с действующим законодательством по страхованию страховые организации имеют право на образование страховых резервов. Налогоплательщики обязаны в налоговом учете отражать все изменения размеров этих страховых резервов.

Страховые выплаты по договору страхования включаются в состав расходов налогоплательщика на дату возникновения обязательства по выплате страхового возмещения.

Суммы возмещений, причитающиеся налогоплательщику в результате удовлетворения регрессных исков либо признанные виновными лицами, признаются доходом:

- на дату вступления в законную силу решения суда;

- на дату письменного обязательства виновного лица возместить причиненные убытки.

Доход налогоплательщика, осуществляющего обязательное медицинское страхование, в виде средств, полученных от территориальных фондов обязательного медицинского страхования, признается на дату перечисления указанных средств, определенную договором финансирования, в размере, определяемом исходя из порядка финансирования, указанного в таком договоре.

Налогоплательщики-банки ведут налоговый учет доходов и расходов от осуществления банковской деятельности на основе отражения операций и сделок в аналитическом учете в соответствии с установленным порядком признания доходов и расходов.

Момент признания доходов и расходов у налогоплательщиков-банков зависит от характера банковской операции.

Доходы и расходы по хозяйственным и другим операциям, относящимся к будущим отчетным периодам, по которым были произведены в текущем отчетном периоде авансовые платежи, учитываются в сумме средств, подлежащих отнесению на расходы при наступлении отчетного периода, к которому они относятся. Аналитический учет доходов и расходов по хозяйственным операциям ведется в разрезе каждого договора с отражением даты и суммы полученного аванса и периода, в течение которого сумма относится на доходы и расходы.

Комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям, уплаченные налогоплательщиком, расходы по расчетно-кассовому обслуживанию, открытию счетов в других банках и другим аналогичным операциям относятся на расходы на дату совершения операции, если в соответствии с договором предусмотрены расчеты по каждой конкретной операции или на последний день отчетного (налогового) периода. Так же учитываются доходы, связанные с операциями по расчетно-кассовому обслуживанию клиентов, корреспондентским отношениям и другими аналогичными операциями.

Сумма положительных (отрицательных) разниц, возникающих от **переоценки учетной стоимости драгоценных металлов** при ее изменении, включается в состав доходов в виде суммы сальдо превышения положительной переоценки над отрицательной. В состав расходов включаются суммы сальдо превышения отрицательной переоценки над положительной на последний день отчетного (налогового) периода. При реализации драгоценных металлов доходом признается положительная разница между ценой реализации и учетной стоимостью таких драгоценных металлов на дату их реализации, а расходом - отрицательная разница. Учетная стоимость драгоценных металлов - это их покупная стоимость с учетом переоценки, проводимой в течение срока нахождения металлов у налогоплательщика в соответствии с требованиями Банка России.

По сделкам, связанным **с операцией купли-продажи драгоценных камней,** налогоплательщик отражает в налоговом учете количественную и стоимостную характеристику приобретенных и реализованных драгоценных камней. Переоценка покупной стоимости драгоценных камней на прейскурантные цены не признается доходом (расходом) налогоплательщика. При выбытии реализованных драгоценных камней доход (убыток) определяется в виде разницы между ценой реализации и учетной стоимостью. Под учетной стоимостью понимается цена приобретения драгоценных камней.

Аналитический учет ведется по каждому договору купли-продажи драгоценных камней. В аналитическом учете отражаются даты совершения операций купли-продажи, цена покупки, цена продажи, количественные и качественные характеристики драгоценных камней.

Банки и другие организации часто используют **сделки РЕПО,** т.е. сделки купли-продажи ценных бумаг с обязательным их выкупом. Этими операциями пользуются при временной нехватке денежных средств.

Аналитический учет таких сделок ведется в выделенных для этих целей аналитических регистрах налогового учета по каждому договору, а для денежных средств в иностранной валюте - в двойной оценке: в валюте и рублях.

Учет стоимости ценных бумаг, подлежащих выкупу при исполнении второй части сделки РЕПО, осуществляет налогоплательщик, выступающий продавцом ценных бумаг при исполнении первой части соглашений РЕПО.

Продавец ценных бумаг по обратной части операций РЕПО учитывает ценные бумаги от даты их приобретения в соответствии с первой частью операции РЕПО до срока продажи (выкупа первым участником сделки).

В учете отражаются дата продажи и стоимость проданных ценных бумаг, подлежащих выкупу при исполнении второй части сделки РЕПО, дата выкупа и стоимость ценных бумаг, выкупленных при исполнении второй части сделки РЕПО.

Доходом налогоплательщика не признается увеличение (снижение) стоимости таких ценных бумаг в связи с увеличением (снижением) курса иностранной валюты по отношению к рублю. Такое изменение выкупной стоимости ценных бумаг учитывается как внереализационный доход налогоплательщика.

Аналогичные обязательства по учету операций РЕПО возлагаются на налогоплательщика, являющегося покупателем ценных бумаг по первой части сделки РЕПО.

Некоммерческим организациям (а также бюджетным организациям), ведущим коммерческую деятельность, предлагается использовать три регистра налогового учета для отражения целевых поступлений средств:

1) регистр учета поступлений целевых средств;

2) регистр учета использования целевых поступлений;

3) регистр учета целевых средств, использованных не по целевому назначению.

Регистр учета поступлений целевых средств формируется для обобщения информации о денежных средствах, другом имуществе, работах, услугах, полученных в рамках благотворительной деятельности, в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований, других целевых поступлений, средств целевого финансирования и средств, полученных в виде безвозмездной помощи, поступивших некоммерческим организациям, включая бюджетные учреждения, в течение налогового периода в соответствии с пп. 6, 8 и 15 п. 1 ст. 251 и п. 2 ст. 251 НК РФ (целевые средства) на содержание некоммерческих организаций и ведение их уставной деятельности.

В соответствии со ст. 251 НК РФ ведение учета доходов и расходов целевых средств, а также сумм доходов и расходов от деятельности, связанной с получением доходов от реализации и внереализационных доходов и расходов, осуществляется отдельно.

В регистре отражаются средства, признанные в соответствии с гл. 25 НК РФ для некоммерческих организаций, включая бюджетные учреждения, целевыми средствами по каждому факту их поступления, в момент фактического получения имущества, товаров, работ, услуг и прав.

Регистр учета в течение налогового периода поступлений целевых средств следует вести в хронологическом порядке с указанием вида поступлений - наименования полученных целевых средств и присвоенного кода.

Регистр учета использования целевых поступлений предназначен для обобщения информации о производимых в течение налогового периода расходах, принимаемых в качестве целевого использования некоммерческими организациями (включая бюджетные учреждения) денежных средств, другого имущества, работ, услуг, полученных в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), других целевых поступлений, средств целевого финансирования и средств, полученных в виде безвозмездной помощи (содействия), направленных по целевому назначению.

Регистр учета целевых средств, используемых не по целевому назначению, предназначен для обобщения информации об использованных в течение налогового периода не по назначению целевых денежных средствах, другом имуществе, работах, услугах, полученных некоммерческими организациями (включая бюджетные учреждения) в рамках благотворительной деятельности (в том числе в виде благотворительной помощи, пожертвований), других целевых поступлениях, средствах целевого финансирования и средствах, полученных в виде безвозмездной помощи (содействия), направленных не по целевому назначению.

Итоги по регистру учета целевых средств, регистру учета использования целевых средств и регистру учета целевых средств, использованных не по целевому назначению, переносятся в лист 7 "Расчет

налоговой базы по налогу на прибыль по операциям с ценными бумагами, обращающимися и не обращающимися на организованном рынке ценных бумаг, полученными первичными владельцами государственных ценных бумаг в результате новаций" декларации по налогу на прибыль организации. Данный отчет представляется в налоговый орган по месту учета в составе декларации по налогу на прибыль организаций за налоговый период.

Порядок ведения налогового учета консолидированной группы налогоплательщиков устанавливается в учетной политике для целей налогообложения консолидированной группы налогоплательщиков и ведется ответственным участником группы на основе информации из налоговых регистров каждого участника группы, которые представляются ими в определенные договором о создании консолидированной группы налогоплательщиков сроки. Консолидированную налоговую базу за отчетный (налоговый) период рассчитывает нарастающим итогом ответственный участник самостоятельно по данным налогового учета всех участников.

Выводы

На момент начала налоговой реформы в России существовала прогрессивная шкала ставок подоходного налога. Основными плательщиками этого налога были и выступают сейчас лица, получающие легальную заработную плату и легальные доходы. Административные и институциональные условия ведения экономической деятельности в Российской Федерации таковы, что лицам с высоким уровнем доходов в условиях прогрессивной шкалы ставок намного выгоднее использовать возможности для уклонения от уплаты налога, чем уплачивать его в полном объеме. К таким возможностям относятся трансформация заработной платы в проценты по вкладам, страховые выплаты, увеличение корпоративных издержек и т.д.

Принятое решение о введении пропорциональной шкалы налогообложения в определенной степени можно считать вынужденной мерой, но результаты показали ее целесообразность: налоговые поступления последовательно растут, даже в условиях экономического спада.

Дальнейшее совершенствование налогообложения физических лиц связывается в первую очередь с увеличением размера налоговых вычетов, имеющих социальный характер и облегчающих налоговое бремя лиц с низким уровнем доходов.

В отличие от других государств с развитой экономикой НДФЛ не является доминирующим в налоговой системе РФ, но вместе с тем его доля в налоговых поступлениях достаточно велика, а в последнее время она возросла в связи с падением поступлений по другим бюджетообразующим налогам: НДС, налогу на прибыль организаций и налогу на добычу полезных ископаемых.

Налог на прибыль организаций имеет ярко выраженную специфику, связанную с тем, что его величина зависит от конечного результата деятельности организации, а это предопределяет сложность расчета налоговой базы.

Такой расчет необходимо проводить в соответствии с требованиями не бухгалтерского, а налогового учета, при этом у налогоплательщика есть возможность варьирования показателей, но в пределах, определенных НК РФ.

При расчете налога необходимо соблюдать принципы достоверности полученного дохода и экономической оправданности произведенного расхода.

В условиях экономического спада налог на прибыль, как правило, снижается, что дает возможность предпринимателям за счет высвобожденных ресурсов осуществлять инвестиции, которые в результате роста эффективности производства приведут в перспективе к отдаче в виде роста налоговых поступлений.

Контрольные вопросы и задания

1. К какой группе налогов относится НДФЛ?
2. В какой бюджет поступает НДФЛ?
3. Кто является налогоплательщиком НДФЛ?
4. Перечислите виды доходов, не подлежащие налогообложению.
5. Кому предоставляется стандартный налоговый вычет?
6. Есть ли ограничения по предоставлению стандартного налогового вычета на детей?
7. В каком случае предоставляется социальный налоговый вычет на благотворительность?
8. Есть ли ограничение на предоставление социального налогового вычета на обучение, лечение и

приобретение медикаментов?

9. В каком случае предоставляется имущественный налоговый вычет?

10. Опишите порядок предоставления профессионального налогового вычета.

11. В каком случае налоговая ставка составляет 9, 15, 30, 35%?

12. В каком случае налогоплательщик обязан представить налоговую декларацию?

13. Что такое доход в виде материальной выгоды?

14. В каком случае в Российской Федерации не облагаются налогом доходы налогоплательщика - резидента РФ, полученные за рубежом?

15. Какие организации являются плательщиками налога на прибыль организаций?

16. Как НК РФ определяет понятие "консолидированная группа налогоплательщиков"?

17. Назовите объекты обложения налогом на прибыль организаций.

18. Какие виды доходов включаются в налоговую базу по налогу на прибыль организаций?

19. Перечислите виды доходов, которые не включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

20. По какому принципу определяются расходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

21. Какие виды расходов не включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

22. Какие виды материальных расходов включаются в расчет налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

23. Как определяются расходы на оплату труда при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

24. Какие методы расчета амортизационных отчислений вы знаете?

25. Какие расходы налогоплательщика входят в состав прочих расходов?

26. Что такое внереализационные расходы налогоплательщика?

27. По какому принципу определяются резервы при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

28. Какая задолженность считается сомнительной?

29. Какой долг признается безнадежным?

30. Какие используются методы расчета доходов и расходов при расчете налоговой базы по налогу на прибыль организаций?

31. В каком случае налогоплательщики должны руководствоваться правилами определения рыночной цены?

32. Как определяется налоговая база по договору простого товарищества?

33. Как определяется налоговая база по договору доверительного управления?

34. В чем особенность определения доходов и расходов банков?

35. В чем особенность определения доходов и расходов страховых организаций?

36. Что такое налоговый учет и когда он применяется?

37. Что относится к прямым расходам налогоплательщика, а что - к косвенным?

38. В каком случае образуются постоянные и временные разницы в целях осуществления налогового учета?

39. Как осуществляется налоговый учет у консолидированной группы налогоплательщиков?

Задачи

Задача 1.

Гражданин Петров получает по месту основной деятельности доход в размере 50 тыс. руб. в месяц, на его иждивении находятся двое несовершеннолетних детей. Других доходов гражданин не имеет.

Подсчитайте сумму налога, удерживаемую налоговым агентом.

Задача 2.

Гражданин Иванов получает по месту основной деятельности доход в размере 50 тыс. руб. в месяц. На иждивении гражданина находится сын-студент в возрасте 21 года, за обучение которого Иванов платит 150 тыс. руб. в год.

Подсчитайте размеры налоговых вычетов для расчета налоговой базы по НДФЛ.

Задача 3.

Гражданин Семкин получает заработную плату в размере 100 тыс. руб. в месяц, имеет

несовершеннолетнюю дочь - школьницу. В течение налогового периода он перечислил на благотворительную помощь детскому дому 700 тыс. руб.

Определите размер налоговой базы по НДФЛ.

Задача 4.

Гражданин продал автомобиль, принадлежащий ему на праве собственности в течение двух с половиной лет, за 300 тыс. руб.

Определите налоговые последствия сделки.

Задача 5.

Индивидуальный предприниматель занимается выращиванием огурцов. В течение налогового периода он продал товар на сумму 150 тыс. руб., подтвердить свои затраты на выращивание огурцов предприниматель не может.

Определите сумму НДФЛ.

Задача 6.

Гражданин, не являющийся налоговым резидентом РФ, в течение января - апреля 2011 г. получал в российской организации заработную плату 20 тыс. руб. в месяц. В феврале ему оказали материальную помощь в сумме 30 тыс. руб.

Подсчитайте размер НДФЛ.

Задача 7.

Гражданин владеет акциями российской организации, по которым он получил дивиденды в 2011 г. в размере 10 тыс. руб.

Подсчитайте налог по сумме выплаченных дивидендов.

Задача 8.

Гражданин за участие в рекламной кампании получил приз стоимостью 5 тыс. руб.

Определите, есть ли у гражданина налоговые обязательства; если есть, то какие.

Задача 9.

Гражданин приобрел акции ОАО "Днепр", обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг, в 2010 г. Документально подтвержденные расходы на их приобретение составили 150 тыс. руб. В 2011 г. по договору купли-продажи он продал эти акции за 200 тыс. руб.

Определите налоговую базу.

Задача 10.

Организация получила безвозмездно объект основных средств стоимостью 100 тыс. руб. Срок полезного использования объекта - 10 лет. Акт приемки оформлен в августе 2011 г.

В каком порядке сумма безвозмездно полученного имущества будет включена в налоговую базу при расчете налога на прибыль?

Задача 11.

Организация А заключила контракт с организацией В на поставку бумаги стоимостью 3 тыс. у. е. по курсу на дату оплаты. На дату отгрузки курс составил 31 руб., на дату оплаты - 32 руб.

Какова величина курсовой разницы, отраженная организацией А во внереализационных доходах?

Задача 12.

В мае 2011 г. организация демонтировала пришедшее в негодность оборудование, причем рыночная стоимость запасных частей, которые остались после демонтажа, составила 5 тыс. руб.

Как в налоговом учете отражается стоимость запасных частей?

Задача 13.

Организация заключила договоры добровольного долгосрочного страхования жизни работников сроком на 10 лет со страховой компанией, имеющей лицензию на этот вид деятельности.

Расходы на оплату труда работников составили:

- заработная плата - 200 тыс. руб.;
- ежемесячная премия, предусмотренная трудовым законодательством, - 40 тыс. руб.;
- вознаграждение за выслугу лет - 20 тыс. руб.;
- платежи по долгосрочному добровольному страхованию жизни работников - 30 тыс. руб.

Определите предельный размер расходов на добровольное страхование жизни работников, включаемый в расчет налоговой базы по налогу на прибыль.

Задача 14.

В собственности организации имеется здание, которое на момент ввода в эксплуатацию было включено в 8-ю амортизационную группу (со сроком полезного использования от 20 до 25 лет). Срок

полезного использования здания был установлен в 25 лет. В результате ремонта срок полезного использования здания увеличился до 30 лет, что подтверждается документацией.

Может ли организация в целях налогообложения включить здание в другую амортизационную группу?

Задача 15.

Организация приобрела 1 июля 2011 г. отбойный молоток стоимостью 30 тыс. руб. Он введен в эксплуатацию 1 августа 2011 г.

В соответствии с Классификацией отбойный молоток входит в состав 1-й амортизационной группы, срок его службы - 18 месяцев.

Рассчитайте амортизационные отчисления линейным методом.

Задача 16.

Организация в июне 2011 г. приобрела легковой автомобиль первоначальной стоимостью 200 тыс. руб. В этом же месяце автомобиль был введен в эксплуатацию. Срок полезного использования автомобиля составляет 60 месяцев. Организация начисляет амортизацию линейным методом. В учетной политике предусмотрено, что организация применяет в соответствии с НК РФ амортизационную премию в размере 10% первоначальной стоимости автомобиля.

Рассчитайте сумму ежемесячных амортизационных отчислений.

Задача 17.

В результате инвентаризации дебиторской задолженности по состоянию на 30 июня 2011 г. у организации была выявлена следующая сомнительная дебиторская задолженность по оплате реализованных товаров, возникшая:

12 января 2011 г. - 360 тыс. руб.;

16 апреля 2011 г. - 320 тыс. руб.;

19 июня 2011 г. - 30 тыс. руб.

Выручка за первое полугодие 2011 г. составила 4 млн руб.

Рассчитайте сумму резерва по сомнительным долгам.

Задача 18.

Организация реализовала в январе 2011 г. за 160 тыс. руб. объект основных средств, остаточная стоимость которого составила 200 тыс. руб. Расходы, связанные с продажей, составили 20 тыс. руб.

Срок полезного использования основного средства - пять лет. В январе 2011 г. истекли два с половиной года срока полезного использования.

Как учитывается убыток от реализации объекта основных средств в целях налогообложения?

Задача 19.

В мае 2011 г. организация продала автомобиль за 118 тыс. руб. (в том числе НДС - 18 тыс. руб.). По данным налогового учета остаточная стоимость автомобиля составила 120 тыс. руб. Срок полезного использования автомобиля - 60 месяцев, а фактический срок его эксплуатации до момента продажи - 56 месяцев.

Определите налоговые последствия сделки.

Литература

1. Акимова В.М. Налог на доходы физических лиц. Комментарий к главе 23 НК РФ (с учетом положений Федерального закона от 16.05.2007 N 76-ФЗ) (постатейный). М.: Налог Инфо, Статус-Кво 97, 2007.

2. Брызгалин А.В. и др. Материальные расходы. Налоговый и бухгалтерский учет // Налоги и финансовое право. 2003.

3. Велькер Л.В. НДФЛ: налоговые вычеты и льготы, социальный аспект. М.: Омега-Л, 2009.

4. Гончаренко Л. Налоговые вычеты: имущественные и социальные. Налогообложение физических лиц: Учебник / ФГОУ ВПО Финансовый университет при Правительстве РФ. М.: НИЦ ИНФРА-М, 2012.

5. Гуськова Л.А. Стандартные вычеты в нестандартных ситуациях // Налоговая политика и практика. 2012. N 5.

6. Землин А.И. Налоговое право: Учеб. пособие для налоговых консультантов. М.: ЦПНК, 2008.

7. Касьянова Г.Ю. Налог на прибыль и ПБУ 18/02. Организация налогового учета на базе бухгалтерского. М.: АБАК, 2012.

8. Касьянова Г.Ю. НДФЛ. Практика исчисления и уплаты. М.: АБАК, 2009.

9. Касьянова Г.Ю. Учет-2012: бухгалтерский и налоговый. М.: АБАК, 2012.

10. Каширина М.В. НДФЛ в вопросах и ответах. М.: Статус-Кво, 2006.
11. Крутякова Т.Л. Расходы и налоги. М.: АйСи Групп, 2012.
12. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. М., 2007.
13. Лермонтов Ю.М. НДФЛ: расчет, начисление, уплата. М.: Налог Инфо, 2008.
14. Малис Н.И. Если списывать расходы, то разумно // Налоговый вестник. 2004. N 1.
15. Малис Н.И. Налогообложение доходов в условиях экономического кризиса // Финансовый журнал. 2009. N 1.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая.
17. Новоселов К.В. Консолидированная группа налогоплательщиков: исчисление и уплата налога на прибыль с 2012 года // Налоговая политика и практика. 2012. N 2.
18 Поляк Г.Б., Романов А.Н. Налоги и налогообложение. 2-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007.
19. Рахманова С.Ю. Актуально о НДФЛ. М.: Бератор-Паблишинг, 2008.
20. Романовский Н.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Питер, 2006.
21. Семенихин В.В. Валютные разницы. М.: Налоговый вестник, 2012.
22. Соловьев С.Б. Как рассчитать налоговую базу при купле-продаже необращающихся ценных бумаг // Российский налоговый курьер. 2012. N 1-2.
23. Сокол М.П. Налог на доходы физических лиц // Налоговый вестник. 2006.
24. Толкушкин А.В. Комментарий (постатейный) к главе 25 Налогового кодекса Российской Федерации "Налог на прибыль организаций". М.: Юрайт, 2003.
25. Брызгалин А.В. и др. Новое в налоговом администрировании в 2012 году. Новое в налогообложении в 2012 году // Налоги и финансовое право. 2012. N 1.
26. Федеральный закон от 22 июля 2008 г. N 121-ФЗ.
27. Шаталов С.Д. Комментарий к НК РФ. Ч. 2 (постатейный). Глава 25 "Налог на прибыль организаций". М.: МЦФЭР, 2003.
28. Учебники и учебные пособия по курсу "Налоги и налогообложение", "Налоговый учет".
29. Статьи в журналах "Финансы", "Налоговый вестник", "Налоговая политика и практика" и др.

Интернет-ресурсы:

www.gks.ru - Федеральная служба государственной статистики.
www.minfin.ru - Минфин России.
www.nalog.ru - Федеральная налоговая служба.

Модуль 5. НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ ПРИРОДНЫХ РЕСУРСОВ

5.1. Налог на добычу полезных ископаемых
5.2. Водный налог
5.3. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Цели модуля - раскрытие сущности налогообложения природных ресурсов, ознакомление с основными правовыми нормами НК РФ, регулирующими отношения в области налога на добычу полезных ископаемых, водного налога и сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, изучение особенностей исчисления указанных налогов и рассмотрение конкретных ситуаций, связанных с их применением.

В результате обучения студент должен:

- понимать сущность и порядок налогообложения природных ресурсов;
- владеть общей информацией о налогообложении природных ресурсов (налогах, действующих в Российской Федерации) и правовой базой, регулирующей отношения в области обложения налогом на добычу полезных ископаемых, водным налогом, сборами за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, а также разбираться в конкретных ситуациях, связанных с применением указанных налогов;
- уметь применять полученные знания для решения практических задач, связанных с исчислением, взиманием и уплатой названных налогов.

Одно из основных богатств Российской Федерации - ее природная среда, совокупность ее природных (естественных) ресурсов и природных условий.

Контроль за рациональным и бережным использованием этого богатства - одна из важнейших задач, стоящих перед государством.

В соответствии с Конституцией РФ земля и другие природные ресурсы используются и охраняются в Российской Федерации как основа жизни и деятельности народов, проживающих на соответствующей территории. Вопросы владения, пользования и распоряжения землей, недрами, водными и другими природными ресурсами находятся в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ.

Все отраслевые законы РФ о пользовании конкретным природным ресурсом предусматривают платность такого пользования. Например, нормам, касающимся платности, посвящены:

- ст. 39 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах";
- ст. 121 Водного кодекса РФ от 16 ноября 1995 г. N 167-ФЗ;
- ст. 79 Лесного кодекса РФ от 29 января 1997 г. N 22-ФЗ;
- ст. 20 Закона РСФСР от 19 декабря 1991 г. N 2060-1 "Об охране окружающей природной среды";
- ст. 12 Федерального закона от 24 апреля 1995 г. N 52-ФЗ "О животном мире";
- ст. 34 Федерального закона от 17 декабря 1998 г. N 191-ФЗ "Об исключительной экономической зоне Российской Федерации";
- ст. 40 Федерального закона от 30 ноября 1995 г. N 187-ФЗ "О континентальном шельфе Российской Федерации";
- ст. 21 Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 155-ФЗ "О внутренних морских водах, территориальном море и прилежащей зоне Российской Федерации".

Основными природными ресурсами, обеспечивающими доходную часть бюджетной системы, являются недра и добываемые из них полезные ископаемые. Однако нельзя недооценивать значение водных объектов и тем более водных биологических ресурсов.

Рассмотрим основные налоги и сборы, связанные с использованием природных ресурсов.

5.1. Налог на добычу полезных ископаемых

Неотъемлемая часть налоговой системы - ресурсные платежи. Плата за природные ресурсы как форма реализации экономических отношений между собственником природных ресурсов и их пользователем занимает центральное место в экономическом механизме природопользования. Обязательные платежи, взимаемые государством за пользование недрами, чаще всего устанавливаются в форме прямых или косвенных налогов либо особых целевых платежей.

Хозяйственное использование тех или иных природных ресурсов, имеющих как сырьевой, так и несырьевой характер (например, рекреационных ресурсов), вызывает объективную необходимость осуществления природопользователями расчетов с государством, выступающим в большинстве случаев собственником этих ресурсов и несущим бремя расходов по восстановлению природного потенциала на территории России.

Ресурсные налоги и платежи применяются в основном в добывающих отраслях (нефтяной, угольной), представляют собой плату за добычу или использование природных ресурсов (воды, земли, лесных угодий, полезных ископаемых), помимо фискального и регулирующего воздействия на процесс производства могут предусматривать экологический эффект (ограничение потребления природных ресурсов и охрану окружающей среды).

В рамках налоговой реформы с 1 января 2002 г. Федеральным законом от 8 августа 2001 г. N 126-ФЗ введена в действие гл. 26 "Налог на добычу полезных ископаемых" НК РФ. Одновременно были отменены акциз на нефть и стабильный газовый конденсат, платежи за пользование недрами при добыче полезных ископаемых и отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы.

Налогоплательщики

Налогоплательщики по налогу на добычу полезных ископаемых (НДПИ) - организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр в соответствии с законодательством РФ.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет в качестве плательщиков НДПИ по местонахождению участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ в течение 30 календарных дней с момента государственной регистрации **лицензии** (разрешения) на пользование участком недр.

Лицензия должна содержать обязательные реквизиты; в соответствии со ст. 12 Закона РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах" к ним относятся сведения:

- о самой организации;
- о государственном органе, который выдал лицензию;
- о границах выделенного земельного отвода или акватории;
- о цели и способах работ;
- о сроке действия лицензии и сроке начала работ;
- о праве собственности на геологическую информацию, полученную в ходе работ.

Для организации и индивидуального предпринимателя очень важно соблюдать условия, на которых выдана лицензия или оформлено разрешение. Иначе их могут лишить права пользоваться участком.

Если же добыча полезных ископаемых ведется без лицензии, то эта деятельность рассматривается как самовольное пользование недрами. Тогда к организации (либо к индивидуальному предпринимателю) применяются штрафные санкции, а именно: взыскивают причиненный ущерб, исчисленный по ставкам НДПИ за весь период деятельности. Такие меры предусмотрены Распоряжением Правительства РФ от 22 августа 1998 г. N 1214-р. Размер нанесенного ущерба в таких случаях принимается равным максимальной ставке платежей за пользование природными ресурсами в соответствии со ст. 43 Закона РФ "О недрах".

Исключение составляет этап поиска и разведки месторождения, когда организация оформляет лицензию только на геологическое изучение недр, поскольку лицензию на добычу она оформит уже после того, как изучит месторождение и оценит его запасы. В связи с этим на поисково-разведочном этапе зачастую ведется добыча без оформления лицензии - из пробной скважины. Однако НДПИ за добытое сырье нужно платить и на этапе разведки. Вместе с тем организация, имеющая лицензию, вправе (в соответствии со ст. 17.1 Закона РФ "О недрах") передать право на участок третьим лицам. Местонахождением участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование, признается территория субъекта (субъектов) РФ, на которой (которых) расположен участок недр.

Налогоплательщики, добывающие полезные ископаемые на континентальном шельфе РФ, в исключительной экономической зоне РФ, а также за пределами территории РФ, подлежат постановке на учет в качестве плательщика налога по местонахождению организации либо по месту жительства физического лица.

Объекты налогообложения

Объектом обложения НДПИ признаются:

1) полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ;

2) полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию в соответствии с законодательством РФ о недрах;

3) полезные ископаемые, добытые из недр за пределами территории РФ, если эта добыча осуществляется на территориях, находящихся под юрисдикцией РФ (а также арендуемых у иностранных государств или используемых на основании международного договора) на участке недр, предоставленном налогоплательщику в пользование.

Не признаются объектом налогообложения:

1) общераспространенные полезные ископаемые и подземные воды, не числящиеся на государственном балансе запасов полезных ископаемых, добытые индивидуальным предпринимателем и используемые им непосредственно для личного потребления;

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

3) полезные ископаемые, добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;

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

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

Полезным ископаемым признается продукция горнодобывающей промышленности и разработки карьеров, содержащаяся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующая государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту (техническим условиям) организации (предприятия).

Не признается полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке (обогащении, технологическом переделе) полезного ископаемого, представляющая собой продукцию обрабатывающей промышленности.

Видами добытого полезного ископаемого являются:

- антрацит, каменный уголь, бурый уголь и горючие сланцы;
- торф;
- нефть, газ, газоконденсат;
- руды черных и цветных металлов, редких металлов, комплексные руды;
- горно-химическое и неметаллическое сырье;
- битуминозные породы;
- индий, таллий, галлий, теллур;
- природные алмазы, изумруд, рубин, сапфир, янтарь и другие камни;
- концентраты и другие полупродукты, содержащие драгоценные металлы (золото, серебро, платина, палладий, иридий, родий, рутений, осмий), получаемые при добыче драгоценных металлов;
- соль природная и чистый хлористый натрий;
- подземные воды, содержащие полезные ископаемые (промышленные воды) и (или) природные лечебные ресурсы (минеральные воды), а также термальные воды;
- сырье радиоактивных металлов (в частности, уран и торий).

Исчерпывающий перечень видов полезных ископаемых, добыча которых облагается налогом, приведен в п. 2 ст. 337 НК РФ.

Полезным ископаемым также признается продукция - результат разработки месторождения, получаемая из минерального сырья с применением перерабатывающих технологий, являющихся специальными видами добывающих работ (в частности, подземная газификация и выщелачивание, дражная и гидравлическая разработка россыпных месторождений, скважинная гидродобыча), а также перерабатывающих технологий.

Налоговая база

Налоговую базу налогоплательщик определяет самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого, в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого.

Налоговая база при добыче угля, нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутного газа и природного горючего газа из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база определяется в отдельности по каждому добытому полезному ископаемому.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены разные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

Количество добытого полезного ископаемого налогоплательщик определяет самостоятельно. В зависимости от добытого полезного ископаемого его количество определяется в единицах массы или объема.

Количество добытой обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти определяется в единицах массы нетто.

Массой нетто признается количество нефти за вычетом отделенной воды, попутного нефтяного газа и примесей, а также за вычетом содержащихся в нефти во взвешенном состоянии воды, хлористых солей и механических примесей, определенных лабораторными анализами.

Количество добытого полезного ископаемого определяется прямым (посредством применения измерительных средств и устройств) или косвенным (расчетно, по данным о содержании добытого полезного ископаемого в извлекаемом из недр (отходов, потерь) минеральном сырье) методом, если иное

не предусмотрено ст. 339 НК РФ. Если определение количества добытых полезных ископаемых прямым методом невозможно, применяется косвенный метод. Используемый налогоплательщиком метод подлежит утверждению в учетной политике налогоплательщика для целей налогообложения и применяется налогоплательщиком в течение всей деятельности по добыче полезного ископаемого. Изменить утвержденный метод можно только в случае внесения изменений в технический проект разработки месторождения полезных ископаемых в связи с изменением применяемой технологии добычи полезных ископаемых. Если налогоплательщик применяет прямой метод, то количество добытого полезного ископаемого определяется с учетом фактических потерь.

Фактическими потерями полезного ископаемого признается разница между расчетным количеством полезного ископаемого, на которое уменьшаются его запасы, и фактическим количеством добытого, определяемым по завершении полного технологического цикла по добыче полезного ископаемого. Такие потери учитываются при определении количества добытого полезного ископаемого в налоговом периоде, в котором проводилось их измерение, в размере, исчисленном по итогам измерений.

При извлечении драгоценных металлов из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется по данным обязательного учета при добыче, осуществляемого в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях. Не подлежащие переработке самородки драгоценных металлов учитываются отдельно и в расчет количества добытого полезного ископаемого, установленного абз. 1 п. 4 ст. 339 НК РФ, не включаются. При этом налоговая база по ним определяется отдельно. При извлечении драгоценных камней из коренных, россыпных и техногенных месторождений количество добытого полезного ископаемого определяется после первичной сортировки, первичной классификации и первичной оценки необработанных камней. При этом уникальные драгоценные камни учитываются отдельно и налоговая база по ним определяется отдельно.

При определении количества добытого в налоговом периоде полезного ископаемого учитывается полезное ископаемое, в отношении которого в налоговом периоде завершен комплекс технологических операций (процессов) по добыче (извлечению) полезного ископаемого из недр (отходов, потерь). При разработке месторождения полезного ископаемого в соответствии с лицензией (разрешением) на добычу полезного ископаемого учитывается весь комплекс технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезного ископаемого.

При реализации и (или) использовании минерального сырья до завершения комплекса технологических операций (процессов), предусмотренных техническим проектом разработки месторождения полезных ископаемых, количество добытого в налоговом периоде полезного ископаемого определяется как количество полезного ископаемого, содержащегося в указанном минеральном сырье, реализованном и (или) использованном на собственные нужды в данном налоговом периоде.

Оценку стоимости добытых полезных ископаемых налогоплательщик проводит самостоятельно одним из трех способов:

1) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий;

2) исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого;

3) исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых.

Если налогоплательщик применяет первый способ оценки, то единицу добытого полезного ископаемого следует оценивать исходя из выручки, определяемой с учетом сложившихся в текущем налоговом периоде (а при их отсутствии - в предыдущем налоговом периоде) у налогоплательщика цен реализации добытого полезного ископаемого, без учета субсидий из бюджета на возмещение разницы между оптовой ценой и расчетной стоимостью. При этом выручку от реализации добытого полезного ископаемого исчисляют исходя из цен реализации (уменьшенных на суммы субсидий из бюджета), определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, НДС (при реализации на территории РФ и в государства - участники Содружества Независимых Государств) и акциза, уменьшенных на сумму расходов налогоплательщика по доставке в зависимости от условий поставки.

Если выручка от реализации добытого полезного ископаемого получена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу, установленному Банком России на дату реализации добытого полезного ископаемого, определяемую в зависимости от выбранного налогоплательщиком метода признания доходов.

В сумму расходов по доставке включаются расходы на уплату таможенных пошлин и сборов при

внешнеторговых сделках, расходы по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого от склада готовой продукции (узла учета, входа в магистральный трубопровод, пункта отгрузки потребителю или на переработку, границы раздела сетей с получателем и других подобных условий) до получателя, а также расходы по обязательному страхованию грузов, исчисленные в соответствии с законодательством РФ. К расходам по доставке (перевозке) добытого полезного ископаемого получателю относятся, в частности, расходы по доставке (транспортировке) магистральными трубопроводами, железнодорожным, водным и другим транспортом, расходы на слив, налив, погрузку, разгрузку и перегрузку, на оплату услуг в портах и транспортно-экспедиционных услуг.

Оценку следует проводить в отдельности по каждому виду добытого полезного ископаемого исходя из цен его реализации.

Стоимость добытого полезного ископаемого определяется как произведение его количества и стоимости его единицы.

Стоимость единицы добытого полезного ископаемого рассчитывается как отношение выручки от его реализации, определяемой в соответствии с п. 3 ст. 340 НК РФ, к количеству реализованного добытого полезного ископаемого.

В случае отсутствия субсидий к ценам реализации добываемых полезных ископаемых налогоплательщик применяет способ оценки исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации добытого полезного ископаемого.

В случае отсутствия у налогоплательщика реализации добытого полезного ископаемого он применяет способ оценки исходя из расчетной стоимости добытых полезных ископаемых. При этом расчетную стоимость добытого полезного ископаемого налогоплательщик определяет самостоятельно на основе данных налогового учета. В этом случае он применяет тот же порядок признания доходов и расходов, что и при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются следующие виды расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде:

1) материальные расходы, определяемые в соответствии со ст. 254 НК РФ, за исключением материальных расходов, понесенных в процессе хранения, транспортировки, упаковки и иной подготовки (включая предпродажную подготовку), при реализации добытых полезных ископаемых (включая материальные расходы, а также за исключением расходов, осуществленных налогоплательщиком при производстве и реализации иных видов продукции, товаров (работ, услуг));

2) расходы на оплату труда, определяемые в соответствии со ст. 255 НК РФ, за исключением расходов на оплату труда работников, не занятых при добыче полезных ископаемых;

3) суммы начисленной амортизации, определяемой в порядке, установленном ст. ст. 256 - 259.2 НК РФ, за исключением сумм начисленной амортизации по амортизируемому имуществу, не связанному с добычей полезных ископаемых;

4) расходы на ремонт основных средств, определяемые в порядке, установленном ст. 260 НК РФ, за исключением расходов на ремонт основных средств, не связанных с добычей полезных ископаемых;

5) расходы на освоение природных ресурсов, определяемые в соответствии со ст. 261 НК РФ;

6) расходы на ликвидацию выводимых из эксплуатации основных средств, списание нематериальных активов, включая суммы недоначисленной в соответствии с установленным сроком полезного использования амортизации, а также расходы на ликвидацию объектов незавершенного строительства и иного имущества, монтаж которого не завершен (расходы на демонтаж, разборку, вывоз разобранного имущества), охрану недр и другие аналогичные работы и расходы, связанные с консервацией и расконсервацией производственных мощностей и объектов, в том числе затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов;

7) прочие расходы, определяемые в соответствии со ст. ст. 263, 264 и 269 НК РФ, за исключением прочих расходов, не связанных с добычей полезных ископаемых.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого не учитываются расходы, предусмотренные ст. ст. 266, 267 и 270 НК РФ. При этом прямые расходы, произведенные налогоплательщиком в течение налогового периода, распределяются между добытыми полезными ископаемыми и остатком незавершенного производства на конец налогового периода.

При определении расчетной стоимости добытого полезного ископаемого учитываются также косвенные расходы, определяемые в соответствии с гл. 25 НК РФ. При этом косвенные расходы, произведенные налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, распределяются между затратами на добычу полезных ископаемых и затратами на иную деятельность налогоплательщика

пропорционально доле прямых расходов, относящихся к добыче полезных ископаемых, в общей сумме прямых расходов. Общая сумма расходов, произведенных налогоплательщиком в налоговом периоде, распределяется между добытыми полезными ископаемыми пропорционально доле каждого добытого полезного ископаемого в общем количестве добытых полезных ископаемых в этом налоговом периоде. Сумма косвенных расходов, относящаяся к добытым в налоговом периоде полезным ископаемым, полностью включается в расчетную стоимость добытых полезных ископаемых за соответствующий налоговый период.

Пример 5.1. ООО "Импульс" добывает руду черных металлов, а также оказывает услуги по изучению недр. В отчетном периоде ООО "Импульс" добыло 0,7 т товарного торфа. Однако оно их не реализовало. Следовательно, стоимость добытых полезных ископаемых необходимо определить расчетным путем. Предположим, что прямые расходы, связанные с добычей полезных ископаемых, - 3 060 770 руб., а с изучением недр - 1750 тыс. руб. Косвенные расходы за этот период составили 750 тыс. руб.

Доля косвенных расходов равна: 3 060 770 руб. : (3 060 770 руб. + 1750 тыс. руб.) x 100% = 63,2%.

Сумма косвенных расходов составила: 750 тыс. руб. x 63,2% : 100% = 474 тыс. руб.

Стоимость добытых черных металлов равна: 3 060 770 руб. + 474 тыс. руб. = 3 534 770 руб.

Оценку стоимости добытых драгоценных металлов, извлеченных из коренных (рудных), россыпных и техногенных месторождений, следует проводить исходя из сложившихся у налогоплательщика в соответствующем налоговом периоде (а при их отсутствии - в ближайшем из предыдущих налоговых периодов) цен реализации химически чистого металла без учета НДС, уменьшенных на расходы налогоплательщика по его аффинажу и доставке (перевозке) до получателя. При этом стоимость единицы указанного добытого полезного ископаемого определяется как произведение доли (в натуральных измерителях) содержания химически чистого металла в единице добытого полезного ископаемого и стоимости единицы химически чистого металла.

Оценку стоимости добытых драгоценных камней следует проводить исходя из их первичной оценки, осуществляемой в соответствии с законодательством РФ о драгоценных металлах и драгоценных камнях.

Оценку стоимости добытых уникальных драгоценных камней и уникальных самородков драгоценных металлов, не подлежащих переработке, следует проводить исходя из цен их реализации без учета НДС, уменьшенных на суммы расходов налогоплательщика по их доставке (перевозке) до получателя.

Налоговым периодом признается календарный месяц.

Налогообложение проводится по ставке 0% (0 руб. - в случае, если в отношении добытого полезного ископаемого налоговая база определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении) при добыче:

1) полезных ископаемых - в части нормативных потерь полезных ископаемых.

Если на момент наступления срока уплаты налога по итогам первого налогового периода очередного календарного года у налогоплательщика отсутствуют утвержденные нормативы потерь на очередной календарный год, впредь до утверждения таких нормативов потерь применяются нормативы потерь, утвержденные ранее, а по вновь разрабатываемым месторождениям - нормативы потерь, установленные техническим проектом;

2) попутного газа;

3) подземных вод, содержащих полезные ископаемые (промышленных вод), извлечение которых связано с разработкой других видов полезных ископаемых, и извлекаемых при разработке месторождений полезных ископаемых, а также при строительстве и эксплуатации подземных сооружений;

4) полезных ископаемых - при разработке некондиционных (остаточных запасов пониженного качества) или ранее списанных запасов полезных ископаемых (за исключением случаев ухудшения качества запасов полезных ископаемых в результате выборочной отработки месторождения);

5) полезных ископаемых, остающихся во вскрышных, вмещающих (разубоживающих) породах, отвалах или отходах перерабатывающих;

6) минеральных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в лечебных и курортных целях без их непосредственной реализации (в том числе после обработки, подготовки, переработки, розлива в тару);

7) подземных вод, используемых налогоплательщиком исключительно в сельскохозяйственных целях, включая орошение земель сельскохозяйственного назначения, водоснабжение животноводческих ферм, животноводческих комплексов, птицефабрик, садоводческих, огороднических и животноводческих

объединений граждан;

8) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн т на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2007 г. и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2007 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 25 млн т на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Саха (Якутия), Иркутской области, Красноярского края, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам начиная с 1 января 2007 г.

При этом степень выработанности запасов (Св) конкретного участка недр налогоплательщик рассчитывает самостоятельно на основе данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых;

9) сверхвязкой нефти, добываемой из участков недр, содержащих нефть вязкостью более 200 мПа х с (в пластовых условиях);

10) нефти на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ, до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн т на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 15 лет или равен 15 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 35 млн т на участках недр, расположенных севернее Северного полярного круга полностью или частично в границах внутренних морских вод и территориального моря, на континентальном шельфе РФ, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает 10 лет или равен 10 годам начиная с 1 января 2009 г.;

11) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн т на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 10 млн т на участках недр, расположенных полностью или частично в Азовском и Каспийском морях, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 г.;

12) нефти на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн т на участке недр и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам для лицензии на право пользования недрами для целей разведки и добычи полезных ископаемых и не превышает 12 лет или равен 12 годам для лицензии на право пользования недрами одновременно для геологического изучения (поиска, разведки) и добычи полезных ископаемых с даты государственной регистрации соответствующей лицензии на пользование недрами.

Для участков недр, лицензия на право пользования которыми выдана до 1 января 2009 г. и степень

выработанности запасов (Св) которых на 1 января 2009 г. меньше или равна 0,05, налоговая ставка 0 руб. в отношении количества добытого на конкретном участке недр полезного ископаемого применяется до достижения накопленного объема добычи нефти 15 млн т на участках недр, расположенных полностью или частично на территории Ненецкого автономного округа, полуострове Ямал в Ямало-Ненецком автономном округе, и при условии, что срок разработки запасов участка недр не превышает семи лет или равен семи годам начиная с 1 января 2009 г.

Нулевая ставка налога может применяться и в ряде других случаев, подробный перечень которых представлен в ст. 342 НК РФ.

Налогообложение проводится по ставкам:

3,8% - при добыче калийных солей;

4,0% - при добыче:

- торфа;
- антрацита и горючих сланцев;
- апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд;

4,8% - при добыче кондиционных руд черных металлов;

5,5% - при добыче:

- сырья радиоактивных металлов;
- горно-химического неметаллического сырья (за исключением калийных солей, апатит-нефелиновых, апатитовых и фосфоритовых руд);
- неметаллического сырья, используемого в основном в строительной индустрии;
- соли природной и чистого хлористого натрия;
- подземных промышленных и термальных вод;
- нефелинов, бокситов;

6,0% - при добыче:

- горнорудного неметаллического сырья;
- битуминозных пород;
- концентратов и других полупродуктов, содержащих золото;
- иных полезных ископаемых, не включенных в другие группировки;

6,5% - при добыче:

- концентратов и других полупродуктов, содержащих драгоценные металлы (за исключением золота);
- драгоценных металлов, являющихся полезными компонентами многокомпонентной комплексной руды (за исключением золота);
- кондиционного продукта пьезооптического сырья, особо чистого кварцевого сырья и камнесамоцветного сырья;

7,5% - при добыче минеральных вод;

8,0% - при добыче:

- кондиционных руд цветных металлов (за исключением нефелинов и бокситов);
- редких металлов, как образующих собственные месторождения, так и являющихся попутными компонентами в рудах других полезных ископаемых;
- многокомпонентных комплексных руд, а также полезных компонентов многокомпонентной комплексной руды, за исключением драгоценных металлов;
- природных алмазов и других драгоценных и полудрагоценных камней;

446 руб. - за 1 т обезвоженной, обессоленной и стабилизированной нефти, добытой в 2012 г., и 470 руб. - в 2013 г. Эта налоговая ставка умножается на коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Ац), и на коэффициент, характеризующий степень выработанности конкретного участка недр (Ав), а также на коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка (Кз);

556 руб. - в 2012 г. и 590 руб. - в 2013 г. - при добыче газового конденсата из всех видов месторождений углеводородного сырья;

509 руб. - в 2012 г. и 582 руб. - в 2013 г. - за 1000 куб. м газа при добыче природного горючего газа из всех видов месторождений углеводородного сырья. При этом налогообложение проводится по ставке, умноженной на коэффициент 0,493, - в 2012 г. и 0,455 - в 2013 г. - для налогоплательщиков, не являющихся в течение всего налогового периода собственниками объектов Единой системы газоснабжения или организациями, в которых непосредственно или косвенно участвуют собственники Единой системы газоснабжения и их доля участия составляет более 50%.

Начиная с 2011 г. специфические налоговые ставки применяются в отношении добытого антрацита -

47 руб. за 1 т; коксующегося угля - 57 руб.; бурого угля - 11 руб.; остальных видов угля - 24 руб. Эти ставки умножаются на коэффициенты-дефляторы, установленные для каждого вида угля ежеквартально за каждый следующий квартал и учитывающие изменение цен на уголь в РФ за предшествовавший квартал.

Налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. в соответствии с федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.

Коэффициент, характеризующий динамику мировых цен на нефть (Ац), налогоплательщик ежемесячно определяет самостоятельно путем умножения среднего за налоговый период уровня цен нефти сорта "Юралс", выраженного в долларах США, за баррель (Ц), уменьшенного на 15, на среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России (Р), и деления на 261:

Кц = (Ц - 15) x Р : 261.

Средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта "Юралс" исчисляется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках (средиземноморском и роттердамском) нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Средние за истекший месяц уровни цен нефти сорта "Юралс" на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья ежемесячно в срок не позднее 15-го числа следующего месяца доводятся через официальные источники информации в порядке, установленном Правительством РФ.

При отсутствии такой информации в официальных источниках средний за истекший налоговый период уровень цен нефти сорта "Юралс" на средиземноморском и роттердамском рынках нефтяного сырья налогоплательщик определяет самостоятельно.

Среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России, налогоплательщик определяет самостоятельно как среднеарифметическое значение курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России, за все дни в соответствующем налоговом периоде. Рассчитанный коэффициент Кц округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр больше или равна 0,8 и меньше или равна 1, то коэффициент Кв исчисляется по формуле:

Кв = 3,8 - 3,5 x N : V,

где N - сумма накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем году налогового периода; V - начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) и определяемые как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Если степень выработанности запасов конкретного участка недр превышает 1, коэффициент Кв принимается равным 0,3.

В иных случаях коэффициент Кв принимается равным 1.

Степень выработанности запасов конкретного участка недр (Св) налогоплательщик рассчитывает самостоятельно на основе данных утвержденного государственного баланса запасов полезных ископаемых как частное от деления суммы накопленной добычи нефти на конкретном участке недр (включая потери при добыче) (N) на начальные извлекаемые запасы нефти (V). При этом начальные извлекаемые запасы нефти, утвержденные в установленном порядке с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче), определяются как сумма запасов категорий А, В, С1 и С2 по конкретному участку недр в соответствии с данными государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1 января 2006 г.

Коэффициент, характеризующий величину запасов конкретного участка недр (Кз) в случае, если величина начальных извлекаемых запасов нефти по конкретному участку недр меньше 5 млн т и степень выработанности запасов конкретного участка недр меньше 0, 05, рассчитывается по формуле:

Кз = 0,125 x Уз + 0,375,

где Уз - начальные извлекаемые запасы нефти в млн т, утвержденные в установленном порядке и определяемые как сумма запасов категории A, B, C1 и C2 по конкретному участку недр по данным государственного баланса запасов полезных ископаемых, утвержденного в году, предшествующем налоговому периоду.

Федеральный орган исполнительной власти, осуществляющий в установленном порядке ведение государственного баланса запасов полезных ископаемых, направляет в налоговые органы данные государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1-е число каждого календарного года, включающие:

- наименование пользователя недр;
- реквизиты лицензии на право пользования недрами;
- сведения о накопленной добыче нефти (включая потери при добыче) (N) и начальных извлекаемых запасах нефти, утвержденных в установленном порядке, с учетом прироста и списания запасов нефти (за исключением списания запасов добытой нефти и потерь при добыче) (V) всех категорий по каждому конкретному участку недр. Данные предоставляются после выпуска государственного баланса запасов полезных ископаемых на 1-е число каждого календарного года, но не позднее 1-го числа следующего календарного года.

Рассчитанный коэффициент Кз округляется до четвертого знака в соответствии с действующим порядком округления.

Сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога по нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной, попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому. Налог подлежит уплате по местонахождению каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. При этом сумму налога, подлежащую уплате, следует рассчитывать исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

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

Сумма налога уменьшается на величину налоговых вычетов при добыче нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной на участках недр, расположенных полностью или частично в границах Республики Татарстан и Республики Башкортостан в соответствии с правилами, продекларированными в ст. 343.2 НК РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Обязанность представления налоговой декларации у налогоплательщиков возникает начиная с налогового периода, в котором начата фактическая добыча полезных ископаемых.

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

5.2. Водный налог

Водный налог - один из федеральных налогов, он был введен с 1 января 2005 г. и заменил ранее действующую плату за пользование водными объектами (установленную соответствующим Федеральным законом, который утратил силу 31 декабря 2004 г.). Налог регламентируется гл. 25.2 НК РФ. **Плательщиками** водного налога признаются юридические и физические лица, осуществляющие

специальное или особое водопользование в соответствии с законодательством РФ.

Объектами налогообложения являются:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, кроме лесосплава;
- использование водных объектов, кроме целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для лесосплава в плотах и кошелях.

Перечень видов водопользования, не являющихся объектами налогообложения, приведен в п. 2 ст. 333.9 НК РФ, например:

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

Налоговую базу налогоплательщик определяет по каждому виду водопользования, признаваемому объектом налогообложения, в отношении каждого водного объекта.

При заборе воды налоговая база исчисляется как объем воды, забранный из водного объекта за налоговый период, который определяется на основе показаний водоизмерительных приборов, отражаемых в журналах первичного учета использования воды, а в случае отсутствия таких приборов - исходя из времени работы и производительности технических средств или из норм водопотребления.

При использовании акватории водных объектов налоговая база определяется как площадь предоставленного водного объекта на основании лицензии на ее использование или по материалам технической или проектной документации.

При использовании водного объекта для целей гидроэнергетики налоговая база определяется как количество произведенной за налоговый период электроэнергии.

При использовании водных объектов для сплава древесины в плотах и кошелях налоговая база определяется как произведение сплавляемого объема древесины за налоговый период в тысячах кубических метров и расстояния сплава в километрах, деленного на 100.

Налоговым периодом является квартал.

Налоговые ставки устанавливаются раздельно по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в размерах, предусмотренных НК РФ для каждого вида водопользования.

Согласно ст. 333.13 НК РФ налогоплательщик обязан по окончании налогового периода (квартала) самостоятельно исчислить водный налог, а именно определить налоговую базу (количество забранной воды, площадь акватории, количество выработанной электроэнергии, производную величину от объема сплавляемой древесины и расстояния лесосплава) и умножить ее на налоговую ставку, соответствующую виду водопользования, экономическому району и водному бассейну.

Статьей 333.14 НК РФ установлен тот же предельный срок уплаты водного налога, который был предусмотрен по плате за пользование водными объектами, т.е. плательщик должен уплатить водный налог не позднее 20-го числа месяца. Поскольку налоговым периодом по водному налогу признан квартал, то предельной датой уплаты налога будут соответственно 20 апреля, 20 июля, 20 октября и 20 января.

Водный налог уплачивается по местонахождению объекта налогообложения - соответствующего вида пользования водным объектом. Вместе с тем в гл. 25.2 НК РФ не оговаривается решение вопроса о порядке уплаты налога при нахождении водного объекта на территории нескольких субъектов РФ. В данном случае следует руководствоваться тем, что объект обложения водным налогом - это пользование водным

объектом, поэтому уплачиваться он должен по месту фактического водопользования.

Кроме того, договором пользования водным объектом, расположенным на территории нескольких субъектов РФ, могут быть определены параметры объекта налогообложения соответствующего субъекта РФ. Этот договор водопользователь заключает со всеми органами исполнительной власти соответствующих субъектов РФ либо с их согласия с одним из этих органов.

Налоговую декларацию налогоплательщики представляют в налоговый орган по местонахождению объекта налогообложения в срок, установленный для уплаты налога, а крупнейшие налогоплательщики - по месту их учета как крупнейших налогоплательщиков.

Налогоплательщики - иностранные лица представляют налоговую декларацию в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего лицензию на водопользование в срок, установленный для уплаты налога.

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

Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов является федеральным сбором, регулируется гл. 25.1 НК РФ, которая вступила в силу с 1 января 2004 г. (введена Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 148-ФЗ).

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование этими объектами на территории РФ.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов выступают организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на добычу (вылов) водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, которые изымаются из среды их обитания на основании соответствующей лицензии.

Не признаются объектами обложения объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока РФ (по перечню, утверждаемому Правительством РФ) и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство служат основой существования. Такое право распространяется только на количество (объем) объектов, добываемых для удовлетворения личных нужд, в местах традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности данной категории плательщиков.

Ставки сбора за каждый объект животного мира устанавливаются в твердых размерах. Так, за овцебыка или зубра размер ставки составляет 15 тыс. руб.; за бурого медведя - 6 тыс. руб., за фазана, тетерева - 20 руб. Подобным образом устанавливаются ставки за каждый объект водных биологических ресурсов.

Ставки сбора за каждый объект устанавливаются в размере 0 руб. в случаях, если пользование такими объектами осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру и среде его обитания, а также в целях воспроизводства объектов животного мира - в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;

- изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях - в соответствии с законодательством РФ.

Сумма сбора в отношении каждого объекта животного мира определяется как произведение соответствующего количества объектов животного мира и соответствующей ставки.

Пример 5.2. Гражданин Петров получил лицензию на отлов 20 ед. барсука, 10 ед. косули, 15 ед. соболя.

Ставки сбора за одно животное составляют: за барсука - 60 руб., за косулю - 450 руб., за соболя - 120 руб.

Размер сбора за пользование объектами животного мира составит: 20 x 60 руб. + 10 x 450 руб. + 15 x 120 руб. = 5700 руб.

Сумму сбора за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивается в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10%. Разовый взнос уплачивается при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Пример 5.3. ООО "Кондор" получило лицензию на вылов рыбы: горбуши - 250 т, кеты - 600 т, в том числе 3 т в целях воспроизводства в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти, кижуча - 300 т. Ставки сбора (Дальневосточный бассейн) за 1 т составляют: горбуши - 3500 руб., кеты - 4000 руб., кижуча - 4000 руб.

Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов составит: 3500 руб. x 250 т + 4000 руб. x (600 т - 3 т) + 400 руб. x 300 т = 995 тыс. руб.

Сбор за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира.

Уплата сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов проводится:

- плательщиками - физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, - по местонахождению органа, выдавшего разрешение на добычу (вылов) водных биологических ресурсов;
- плательщиками - организациями и индивидуальными предпринимателями - по месту своего учета.

Организации и индивидуальные предприниматели, пользующиеся объектами животного мира по лицензии на пользование объектами животного мира, не позднее 10 дней с даты получения такой лицензии представляют в налоговый орган по местонахождению органа, выдавшего указанную лицензию, **сведения о полученных лицензиях** на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов.

Организации и индивидуальные предприниматели, пользующиеся объектами водных биологических ресурсов по разрешению на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, не позднее 10 дней с даты получения такого разрешения представляют в налоговые органы по месту своего учета **сведения о полученных разрешениях** на добычу (вылов) водных биологических ресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов.

Сведения представляются организациями и индивидуальными предпринимателями, использующими объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, по формам, утверждаемым федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Сведения о полученной лицензии (разрешении) на право пользования объектами животного мира и на право пользования объектами водных биологических ресурсов заполняются и представляются плательщиками сборов в налоговые органы в отношении каждой полученной ими лицензии (разрешения).

Конкретные размеры сбора за право пользования объектами животного мира и на право пользования объектами водных биологических ресурсов предусмотрены в НК РФ.

Выводы

Формирование государственной политики в области воспроизводства, использования и охраны природных ресурсов становится обязательным условием успешной реализации экономических реформ в нашей стране.

В современных условиях развитие и эффективное использование природно-сырьевой базы России - фактор роста ее экономики. В связи с этим платежи за пользование природными ресурсами в системе

факторов реализации природно-ресурсной политики государства особенно значимы.

Установление платежей за природные ресурсы преследует цели экономического регулирования природопользования, стимулирования рационального и комплексного использования разнообразных видов природных ресурсов и охраны окружающей среды, формирования денежных средств для охраны и воспроизводства природных ресурсов в современных экономических условиях. Они призваны оказать позитивное влияние на эффективность использования и охраны земель, лесов, водных объектов и недр, добычи и рационального использования минерально-сырьевых ресурсов и продуктов переработки.

По мнению некоторых российских экономистов, доходная часть государственного бюджета должна формироваться преимущественно или почти полностью за счет платежей за природные ресурсы. При спаде производства и недостаточности бюджетных средств в такой богатой ресурсами стране, как Россия, именно платежи за природопользование могут "взять на себя" фискальную функцию налоговой системы.

Подводя итог изложенного, приходим к выводам:

- платежи за пользование природными ресурсами являются важнейшим элементом экономического механизма природопользования;

- действующим законодательством сформирована правовая основа для установления платы за пользование недрами, лесами, водными объектами, землей и другими видами природных ресурсов на основе рентного подхода или фиксированных платежей;

- средства, получаемые при взимании этих платежей (налогов), устанавливаемых федеральным законодательством, распределяются между федеральным бюджетом и бюджетом субъекта РФ, однако прямые поступления в федеральный бюджет от платежей за пользование природными ресурсами в настоящее время составляют всего около 3% общей суммы доходов бюджета;

- принципиальные подходы к реформированию системы платного природопользования должны быть отражены в общем законодательстве о природопользовании, а налоги и платежи за пользование природными ресурсами должны входить в единую систему налогов;

- воспроизводство и охрана природных ресурсов - основополагающие элементы рационального природопользования;

- платное природопользование позволяет создать финансовые механизмы, обеспечивающие проведение необходимых мероприятий по воспроизводству и охране природных ресурсов на основе выполнения федеральных и региональных программ.

Контрольные вопросы и задания

1. Какие налоги и платежи заменил налог на добычу полезных ископаемых?
2. Что является объектом налогообложения по НДПИ?
3. Назовите плательщиков налога на добычу полезных ископаемых. Каковы особенности их постановки на учет в налоговых органах?
4. Как определяется налоговая база по налогу на добычу полезных ископаемых?
5. Что признается полезным ископаемым? Перечислите виды добываемых полезных ископаемых.
6. Назовите способы оценки стоимости добытых полезных ископаемых, используемых налогоплательщиками.
7. Какие налоговые ставки применяются при налогообложении НДПИ?
8. В какой налоговый орган организация - плательщик НДПИ должна подавать налоговую декларацию по НДПИ: в тот, в котором она зарегистрирована по своему местонахождению, или в тот, где она зарегистрирована в качестве плательщика НДПИ?
9. Организация добывает полезные ископаемые на нескольких участках, расположенных в разных муниципальных образованиях субъекта РФ. Где она должна встать на учет в качестве плательщика НДПИ?
10. Является ли предприятие, добывающее полезные ископаемые на территории, арендуемой у иностранного государства, плательщиком НДПИ?
11. Что признается фактическими потерями полезного ископаемого?
12. Какие цели преследовало государство, установив водный налог?
13. Кто является плательщиком водного налога?
14. Какие объекты облагаются водным налогом?
15. Едины ли ставки применения водного налога и от чего зависит их дифференциация?
16. Как определяется количество забранной воды?
17. Какая деятельность освобождается от уплаты водного налога?

18. Как определяется налоговая база по водному налогу?
19. В каком порядке представляется налоговая декларация?
20. Для чего введены сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов?
21. Кто является плательщиком указанных сборов?
22. Перечислите объекты обложения и назовите ставки сборов за пользование объектами животного мира.
23. Опишите порядок исчисления и уплаты в бюджет данных сборов.

Задачи

Задача 1.

В текущем налоговом периоде ЗАО "Вымпел" добыло 850 т каменного угля и реализовало 400 т добытого угля на сторону:

200 т - на внутреннем рынке по 800 руб. за 1 т с учетом НДС;

50 т - на внутреннем рынке по цене 820 руб. за 1 т с учетом НДС;

90 т - на внешнем рынке по цене 35 долл. США за 1 т (курс Банка России на дату определения цены сделки (дату отгрузки) составлял 29 руб. за 1 долл. США);

160 т - на внешнем рынке по цене 37 долл. США за 1 т (курс Банка России на дату определения цены сделки составлял 26,65 руб. за 1 долл. США).

Кроме того, 10 т из добытого угля было использовано в котельной для отопления производственных помещений ЗАО "Вымпел". Ставка налога на добычу полезных ископаемых по каменному углю составляет 4%.

Определите сумму НДПИ.

Задача 2.

При реализации соглашения о разделе продукции в марте было добыто 750 тыс. т нефти, реализовано 600 тыс. т. Средний за налоговый период уровень цены марки "Юралс" составил 100 долл. за баррель, средневзвешенный курс доллара в марте составил 30,60 руб. за 1 долл. США.

Налоговая ставка при добыче нефти из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 446 руб. за 1 т.

Предельный уровень коммерческой добычи нефти и газового конденсата, установленный соглашением, достигнут не был.

Определите сумму НДПИ, подлежащую уплате за март.

Задача 3.

Организация добывает подземную минеральную воду на двух участках недр, находящихся в разных субъектах РФ. В налоговом периоде на участках недр добыто соответственно 270 тыс. куб. м и 550 тыс. куб. м воды. Цена реализации 1 тыс. куб. м воды в данном налоговом периоде составила 50 руб. (без НДС).

Определите суммы налога по субъектам РФ.

Задача 4.

Организация имеет лицензию на добычу нескольких видов полезных ископаемых (каменного угля, торфа, апатит-нефелиновой руды), которую осуществляют ее обособленные подразделения. В соответствии с Законом РФ "О недрах" при добыче каменного угля организация была освобождена от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, следовательно, согласно п. 2 ст. 342 НК РФ имеет право на применение понижающего коэффициента. В 2009 г. организация получила еще одну лицензию на добычу каменного угля, которая осуществляется другим подразделением на территории другого субъекта РФ.

В налоговом периоде (марте 2009 г.) добыто торфа - 100 т, каменного угля на старом месторождении - 100 т, на новом месторождении - 100 т, апатит-нефелиновой руды - 100 т. Стоимость 1 т каждого из добытых полезных ископаемых - 1000 руб.

Рассчитайте НДПИ за налоговый период.

Задача 5.

Организация в налоговом периоде добыла 620 т полезного ископаемого. За этот же период было реализовано 540 т полезных ископаемых, добытых в отчетном и предшествующем периодах, на сумму 850 тыс. руб. (без НДС). Сумма расходов на доставку продукции до потребителя составила 300 тыс. руб.

Определите налоговую базу по данному полезному ископаемому.

Задача 6.

В налоговом периоде ООО "Маяк" осуществило добычу 500 т полезного ископаемого. В том же налоговом периоде 300 т добытого полезного ископаемого было реализовано:

100 т - по цене 200 руб. за 1 т;

120 т - по цене 150 руб. за 1 т;

80 т - по цене 130 руб. за 1 т.

Цены реализации указаны без НДС и расходов на доставку.

Определите стоимость добытого полезного ископаемого.

Задача 7.

Во II квартале ООО "Одуванчик" сплавляло лес по реке Сиг. Расстояние сплава составило 250 км, количество древесины - 17 тыс. куб. м.

Определите сумму водного налога за III квартал и укажите срок уплаты.

Задача 8.

В налоговом периоде ООО "Аврора" забрало воду из реки Нева в количестве 1 млн куб. м. Из них 800 тыс. куб. м воды было поставлено промышленному предприятию для производственных нужд, а 200 тыс. куб. м воды - для водоснабжения жилищного фонда.

Определите сумму водного налога за налоговый период.

Задача 9.

В налоговом периоде ООО "Аврора" забрало воду из реки Волга в количестве 1 млн куб. м. При этом 100 тыс. куб. м воды было забрано сверх установленного квартального лимита.

Определите сумму водного налога за налоговый период.

Задача 10.

Рыболовецкая артель, являющаяся поселкообразующей рыбохозяйственной организацией, получила лицензию на отлов 1000 т кефали, 500 т леща, 200 т судака в Азово-Черноморском бассейне.

Определите размер сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Задача 11.

Гражданин Иванов, индивидуальный предприниматель, получил лицензию на отлов в Балтийском бассейне 200 т кильки, 300 т трески, 450 т камбалы.

Определите размер сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов.

Литература

1. Аула О.Г. Изменения с 2012 года в сфере акцизов и НДПИ // Налоговая политика и практика. 2012. N 1.

2. Водный кодекс Российской Федерации.

3. Закон РФ от 21 февраля 1992 г. N 2395-1 "О недрах".

4. Карагод В.С., Худолеев В.В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Форум: ИНФРА-М, 2006.

5. Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет. Оценка прибыльности хозяйственных операций. М., 2006.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации.

7. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. М.: МЦФЭР, 2002.

8. Федеральный закон от 10 января 2002 г. N 7-ФЗ "Об охране окружающей среды".

9. Черник И.Д. Водный налог. Правовое регулирование и порядок взимания. М.: ЭКСМО, 2006.

Интернет-ресурсы:

www.minfin.ru - Минфин России.

www.nalog.ru - Федеральная налоговая служба.

www.pravcons.ru - новости налогообложения от справочной правовой системы "КонсультантПлюс".

Модуль 6. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ

6.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

6.2. Упрощенная система налогообложения

6.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

6.4. Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции

Специальные налоговые режимы являются нововведением в налоговой системе РФ. Они создаются в рамках специальной, необязательно льготной системы налогообложения, для ограниченных категорий налогоплательщиков и видов деятельности и включают в себя обычно единый налог как центральное звено и сопутствующее ему ограниченное количество других налогов и сборов, заменять которые единым налогом нецелесообразно или невозможно.

Налоговое регулирование в виде специальных налоговых режимов может осуществляться в двух формах:

1) в виде упрощения системы налогообложения, учета и отчетности;

2) в виде снижения налогового бремени по сравнению с общеустановленными налоговыми режимами.

Введение специальных налоговых режимов должно базироваться на следующих основных принципах:

- замещение ряда налогов и сборов единым налогом;
- сосуществование единого налога и других налогов и сборов, которые он не замещает;
- максимальный учет особенностей предпринимательской деятельности налогоплательщиков через использование различных корректирующих коэффициентов;
- упрощение системы налогообложения путем снижения общего количества налогов и упрощения порядка их расчета;
- упрощение учета и отчетности, по возможности отказ от применения планов счетов бухгалтерского учета, правила двойной записи, ведения налогового учета, представления сокращенного количества форм налоговой отчетности;
- налоговое благоприятствование, т.е. более мягкий режим налогообложения по сравнению с общепринятым;
- приоритетность и избирательность, означающие, что субъекты, переводимые на специальные налоговые режимы, ограничиваются определенными видами деятельности.

НК РФ предусматривается помимо федеральных, региональных и местных налогов введение специальных налоговых режимов, представляющих собой особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода.

Специальные налоговые режимы в соответствии со ст. 18 НК РФ могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Специальные налоговые режимы применяются для решения проблем, связанных с созданием более благоприятного налогового климата для тех или иных организаций или индивидуальных предпринимателей. В настоящее время налоговая политика Российской Федерации нацелена на поощрение экономического развития сельскохозяйственных предприятий и предприятий малого бизнеса, поэтому введены три специальных налоговых режима: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), упрощенная система налогообложения и система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход.

Необходимость стимулировать инвесторов, вкладывающих средства в нерентабельные и низкорентабельные месторождения полезных ископаемых, стала побудительным мотивом введения четвертого специального налогового режима - системы налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции.

Правовым документом, регулирующим деятельность предпринимателей в условиях специальных налоговых режимов, является НК РФ (гл. 26.1 - 26.4).

Рассмотрим особенности каждого налогового режима.

6.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Цель раздела - всесторонне рассмотреть: принцип перехода на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; перечень налогов, уплата которых заменяется уплатой единого налога; перечень налогов, от уплаты которых налогоплательщик не освобождается; основания, по которым налогоплательщик имеет право перейти на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; регламент перехода на систему налогообложения для сельскохозяйственных

товаропроизводителей и возвращения к общепринятой системе; элементы обложения единым налогом; порядок определения доходов и расходов в целях формирования налоговой базы по единому налогу; принципы организации налогового учета по единому налогу; порядок исчисления и уплаты единого налога; порядок заполнения налоговой декларации по единому налогу.

Изучив раздел, студент будет:

- разбираться в принципах перехода на уплату единого налога для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- знать, от каких налогов налогоплательщики освобождаются и какие налоги они должны платить;
- уметь правильно рассчитывать налоговую базу по единому налогу;
- знать, как ведется налоговый учет и заполняется налоговая декларация;
- уметь распределять платежи по звеньям бюджетной системы и внебюджетным фондам.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) введена в действие с 1 января 2002 г. Федеральным законом от 29 декабря 2001 г. N 187-ФЗ. До внесения в конце 2003 г. в законодательство изменений (Федеральным законом от 11 ноября 2003 г. N 147-ФЗ) принципы налогообложения сельскохозяйственных товаропроизводителей кардинально отличались от ныне действующих, т.е. если до 2004 г. налоговой базой по ЕСХН служила сопоставимая по кадастровой стоимости площадь сельскохозяйственных угодий, находящихся в собственности, во владении и (или) пользовании налогоплательщика, то с 2004 г. по настоящее время налоговой базой являются доходы за вычетом расходов налогоплательщика.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками по ЕСХН выступают организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными производителями.

Сельскохозяйственными производителями признаются предприниматели, которые производят, перерабатывают и реализуют сельскохозяйственную продукцию и получают от этого вида деятельности доход не менее 70%. К сельскохозяйственным производителям относятся также градо- и поселкообразующие российские рыбохозяйственные организации, численность работников которых с учетом совместно проживающих с ними членов семей составляет не менее половины численности населения соответствующего населенного пункта, которые эксплуатируют только находящиеся у них на праве собственности рыбопромысловые суда, зарегистрированные в качестве юридического лица в соответствии с законодательством РФ. Объем реализованной такими организациями рыбной продукции и (или) выловленных объектов водных биологических ресурсов должен составлять в стоимостном выражении более 70% общего объема реализуемой ими продукции.

Для признания организаций и индивидуальных предпринимателей сельскохозяйственными производителями доходы от реализации определяются так же, как по налогу на прибыль (ст. 249 НК РФ). При этом для организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих последующую (промышленную) переработку продукции первичной обработки, произведенной ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной ими рыбы, доля доходов от реализации продукции первичной переработки в общем доходе от реализации определяется из соотношения расходов на производство сельскохозяйственной продукции и (или) выращивания рыбы и первичную переработку сельскохозяйственной продукции и (или) рыбы в общей сумме расходов на производство продукции из произведенного ими сельскохозяйственного сырья и (или) выращенной рыбы. Определение порядка отнесения продукции к продукции первичной обработки, произведенной из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, входит в компетенцию Правительства РФ.

Пример 6.1. Выручка от реализации ООО "Колос" в 2011 г. составила 6,5 млн руб., в том числе от реализации:

- выращенных зерновых культур - 3,2 млн руб.;
- выращенной в искусственном водоеме рыбы - 1,5 млн руб.;
- сувенирной продукции - 1,5 млн руб.;
- рекламных буклетов - 0,3 млн руб.

Является ли организация сельскохозяйственным производителем, имеющим право на работу в условиях уплаты ЕСХН?

Выручка от реализации сельскохозяйственной продукции собственного производства и выращенной рыбы составляет 4,7 млн руб., или 72,3% общей величины выручки налогоплательщика, поэтому организация является сельскохозяйственным товаропроизводителем и имеет право на работу в условиях уплаты ЕСХН.

К **сельскохозяйственной относится продукция**:

- растениеводства сельского и лесного хозяйства;
- животноводства (в том числе полученная в результате выращивания и доращивания рыб и других водных биологических ресурсов).

Конкретные виды продукции, относимой к сельскохозяйственной, определены в Постановлении Правительства РФ от 25 июля 2006 г. N 458.

К **сельскохозяйственным товаропроизводителям** с 1 января 2007 г. относятся также сельскохозяйственные потребительские кооперативы, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом от 8 декабря 1995 г. N 193-ФЗ "О сельскохозяйственной кооперации".

Не имеют права перейти на уплату ЕСХН бюджетные учреждения и организации и индивидуальные предприятия, занимающиеся выпуском подакцизной продукции.

Порядок перехода на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей применяется наряду с другими системами налогообложения, т.е. налогоплательщики имеют право одновременно применять ЕСХН и ЕНВД. И это очень важно в связи с тем, что на практике большая часть сельскохозяйственных предприятий имеет на своем балансе вспомогательные производства, а также объекты торговли и общественного питания.

Сельскохозяйственные товаропроизводители имеют право добровольного перехода на специальный налоговый режим в зависимости от соображений целесообразности.

Переход на уплату ЕСХН **освобождает** налогоплательщиков-организации от уплаты:

- налога на прибыль;
- налога на имущество организаций;
- НДС (за исключением НДС, возникающего при ввозе товаров на таможенную территорию РФ).

Соответственно, налогоплательщики - индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты:

- НДФЛ;
- налога на имущество физических лиц;
- НДС (кроме НДС, возникающего при ввозе товаров на таможенную территорию РФ).

Необходимо иметь в виду, что для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, сохраняется обязанность по уплате всех остальных налогов и сборов, предусмотренных налоговым законодательством и взимаемых при общем режиме налогообложения, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на специальный налоговый режим, **не освобождаются** от обязанности налоговых агентов, установленных ст. 24 НК РФ (в частности, организации являются налоговыми агентами по уплате НДФЛ своих работников).

НК РФ (ст. 346.3) определен порядок перехода на уплату ЕСХН и возврата к общему режиму налогообложения.

Налогоплательщик переходит на уплату ЕСХН в заявительном порядке. Сельскохозяйственные товаропроизводители, изъявившие желание перейти на уплату ЕСХН, должны в период с 20 октября по 20 декабря года, предшествующего году, начиная с которого осуществляется переход на специальный налоговый режим, подать в налоговый орган по местонахождению (месту жительства) физического лица заявление. В этом заявлении сельскохозяйственные товаропроизводители указывают данные о доле дохода от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции (выращенной рыбы), включая продукцию первичной обработки, произведенную ими из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг), полученном ими за девять месяцев года, в котором организация или индивидуальный предприниматель подают заявление о переходе на уплату ЕСХН.

Пример 6.2. Имела ли право перейти на уплату ЕСХН с 2011 г. организация, работающая на общем режиме налогообложения и подавшая в налоговый орган заявление 25 декабря 2010 г.?

Организация не имела права перейти на уплату ЕСХН, так как срок подачи заявления ограничивается 20 декабря года, предшествовавшего переходу.

Некоторые особенности имеют правила перехода на ЕСХН вновь созданных организаций и зарегистрированных индивидуальных предпринимателей. Они вправе подать заявление о переходе на ЕСХН одновременно с подачей заявления о постановке на учет в налоговый орган. В этом случае организации и индивидуальные предприниматели имеют право перейти на специальный налоговый режим в текущем календарном году с момента постановки на учет в налоговом органе.

Сельскохозяйственные товаропроизводители, перешедшие на уплату ЕСХН, не вправе до окончания налогового периода перейти на общий режим налогообложения; они могут перейти на общий режим налогообложения только с начала следующего года в случае, если уведомят налоговый орган по местонахождению (месту жительства физического лица - индивидуального предпринимателя) о переходе не позднее 15 января года, в котором предполагают перейти на общий режим.

Предусматривается, что если по итогам налогового периода доля дохода сельскохозяйственных товаропроизводителей от реализации произведенной ими сельскохозяйственной продукции и (или) выращенной рыбы, включая продукцию первичной переработки, произведенную из сельскохозяйственного сырья собственного производства и (или) выращенной рыбы, в общем доходе от реализации товаров (работ, услуг) составит менее 70%, то плательщики ЕСХН должны провести перерасчет налоговых обязательств исходя из правил, предусмотренных для общего режима налогообложения, за весь налоговый период. В этом случае сельскохозяйственные товаропроизводители обязаны подать в налоговый орган по местонахождению организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) заявление о перерасчете налоговых обязательств и переходе на общий режим налогообложения в течение 20 календарных дней по истечении налогового периода, в котором нарушены соответствующие требования, и уплатить исчисленные суммы налогов, заменяемые ЕСХН, до 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом по ЕСХН, без начисления пени и штрафов за несвоевременную уплату налогов и авансовых платежей по налогам.

При переходе с уплаты ЕСХН на общий режим налогообложения суммы НДС, предъявленные сельскохозяйственными товаропроизводителями - плательщиками ЕСХН, по товарам (работам, услугам), включая основные средства и нематериальные активы, приобретенные до перехода на общий режим налогообложения, при исчислении НДС вычету не подлежат.

Налогоплательщики, перешедшие с уплаты ЕСХН на общий режим налогообложения, вправе вновь перейти на этот специальный налоговый режим не ранее, чем через год после того, как они утратили право на уплату ЕСХН.

Объект налогообложения

Как было сказано ранее, объектом налогообложения являются доходы за вычетом расходов налогоплательщика. Доходы и расходы налогоплательщиков определяются по правилам, установленным НК РФ.

Согласно ст. 346.5 НК РФ налогоплательщики-организации при определении объекта налогообложения учитывают все поступления как в денежной, так и в натуральной формах от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также внереализационные доходы.

Пример 6.3. Налогоплательщик ЕСХН в первом полугодии 2011 г. получил доход от продажи выращенной сельскохозяйственной продукции в сумме 3,2 млн руб., доход от сдачи имущества в аренду (тракторов) - 1 млн руб., предоплату в счет поставки семян - 1 млн руб.

Какие доходы включаются в налоговую базу при расчете ЕСХН?

Поскольку плательщики ЕСХН используют кассовый метод определения доходов и расходов, то в налоговую базу включаются все виды доходов.

Доходы от реализации и внереализационные доходы определяются так же, как по налогу на прибыль (ст. ст. 249 и 250 НК РФ), при этом налогоплательщики-организации не учитывают доходы,

предусмотренные ст. 251 гл. 25 НК РФ (доходы, не учитываемые при определении налоговой базы). Налогоплательщики - индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают только доходы, полученные от предпринимательской деятельности. К таким доходам относятся все поступления как в денежной, так и в натуральной форме от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, а также иные доходы от предпринимательской деятельности.

Расходы, на вычеты которых предприниматели имеют право при определении налоговой базы, перечислены в НК РФ, и список этих расходов является закрытым. Эти расходы предусмотрены п. 2 ст. 346.5 НК РФ при условии их соответствия критериям, указанным в п. 1 ст. 252 гл. 25 НК РФ. Таким образом, расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) сельскохозяйственными производителями.

Одновременно необходимо учитывать и то, что расходы сельскохозяйственных производителей должны быть произведены для осуществления деятельности, направленной на получение соответствующего дохода.

Список расходов, на которые налогоплательщик имеет право уменьшить доходы, постоянно расширяется в направлении приближения к правилам, предусмотренным для расчета налоговой базы по налогу на прибыль. В частности, с 1 января 2007 г. в указанные расходы можно включать:

- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей от переоценки имущества в виде валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменениями официального курса рубля;
- расходы на приобретение молодняка скота для последующего формирования основного стада, продуктивного скота, молодняка птицы и мальков рыб;
- расходы на содержание вахтовых и временных поселков, связанных с сельскохозяйственным производством по пастбищному скотоводству;
- расходы на выплату комиссионных, агентских вознаграждений и вознаграждений по договорам поручения;
- расходы на сертификацию продукции;
- периодические платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации.

Налогоплательщики с 2007 г. вправе признать расходы на приобретение имущественных прав на земельные участки, а также расходы на сооружение и изготовление основных средств и создание нематериальных активов.

Расширен перечень расходов на страхование, что очень важно для рассматриваемого вида деятельности. В целях обложения ЕСХН теперь можно признать затраты, связанные не только с обязательным страхованием, но в ряде случаев и с добровольным:

- добровольное страхование средств транспорта;
- добровольное страхование грузов;
- добровольное страхование основных средств производственного назначения, в том числе арендованных, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства;
- добровольное страхование товарно-материальных запасов;
- добровольное страхование урожая сельскохозяйственных культур и животных;
- добровольное страхование иного имущества налогоплательщиков, используемого для получения доходов;
- добровольное страхование ответственности за причинение вреда, если такое страхование является условием осуществления налогоплательщиком деятельности в соответствии с международными обязательствами РФ или общепринятыми международными требованиями.

До 2007 г. в состав затрат плательщика ЕСХН не включались затраты, связанные с бухгалтерскими и юридическими услугами, поскольку для этой категории налогоплательщиков предусматривалась упрощенная система отчетности и налогообложения, - теперь эти ограничения отменены.

Начиная с 2009 г. плательщики ЕСХН имеют право на списание средств, потраченных на обеспечение мер пожарной безопасности, на рацион питания экипажей морских и речных судов в пределах утвержденных Правительством РФ норм, могут в полном объеме списывать суточные и полевое довольствие, а также расходы, связанные с приобретением земельных участков и участием в торгах, а с 2011 г. - суммы экспортных таможенных платежей.

Принципиальные особенности имеют правила списания на затраты расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов. Эти расходы списываются на затраты в момент ввода

основных средств в эксплуатацию единовременно в случае, если имущество приобретено после перехода на уплату ЕСХН, что стимулирует инвестиционный процесс в сельском хозяйстве.

В отношении основных средств, приобретенных до перехода на новые условия, предусмотрен следующий порядок:

- в отношении основных средств со сроком полезного использования до трех лет включительно - в течение первого года уплаты ЕСХН;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования от трех до 15 лет - в течение первого года - 50% стоимости, второго - 30%, третьего - 20%;

- в отношении основных средств со сроком полезного использования свыше 15 лет - в течение 10 лет после перехода на уплату ЕСХН.

При этом указывается, что в случае реализации основных средств, приобретенных после перехода на ЕСХН, до истечения трех лет с момента их приобретения (для основных средств со сроком полезного действия более 15 лет - до истечения 10 лет) налогоплательщик обязан пересчитать налоговую базу в соответствии с правилами расчета амортизации, предусмотренными для расчета налога на прибыль.

Что касается списания стоимости нематериальных активов, то особенность заключается в том, что срок их полезного действия определяется в соответствии с правилами гл. 25 НК РФ, а при невозможности определения - исходя из срока в 10 лет.

С 1 января 2008 г. налогоплательщики имеют право учитывать в расходах затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств так, как это делается при определении налоговой базы по налогу на прибыль (в п. 2 ст. 257 НК РФ приведены определения реконструкции, модернизации и других указанных работ).

Данные расходы признаются с момента ввода объекта основных средств в эксплуатацию независимо от того, приобретен сам объект до перехода на специальный режим или после. В течение налогового периода расходы должны распределяться равными долями.

Расходы на приобретение (сооружение, изготовление основных средств, а также их достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение) отражаются в последний день отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм, в таком же порядке отражаются расходы на приобретение (создание) нематериальных активов. Таким образом, с 1 января 2008 г. отменено требование о необходимости полной оплаты основных средств (нематериальных активов) при признании данных расходов.

С 1 января 2008 г. плательщики ЕСХН вправе уменьшать налоговую базу также на расходы, связанные с потерями от падежа птицы и животных, но в пределах норм, которые должно установить Правительство РФ.

Датой признания доходов налогоплательщика является день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества или имущественных прав (кассовый метод). С 1 января 2007 г. датой получения доходов считается также день погашения задолженности иным способом, т.е. урегулирован момент признания доходов при таких способах расчетов, как зачет, отступное, новация. Доходы в данном случае признаются на дату подписания заявления о зачете, соглашения об отступном или новации.

Материальные расходы, расходы на оплату труда, проценты по долговым обязательствам и расходы на оплату труда третьих лиц признаются в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Расходы по уплате стоимости товаров, приобретенных для перепродажи, в том числе расходы, связанные с их приобретением и реализацией, учитываются по мере их фактической уплаты.

Расходы на уплату налогов и сборов признаются в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком.

Налоговая база

Налоговой базой по ЕСХН признается денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов. Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, полученными в рублях, и пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному на дату получения дохода или осуществления расхода. Доходы и расходы налогоплательщика, выраженные в натуральной форме, пересчитываются в рубли в соответствии с требованиями ст. 40 НК РФ по рыночной стоимости.

Пример 6.4. ООО "Рыбка" в I квартале 2011 г. продало выращенных им карпов по цене 50 руб. за 1 кг живого веса магазину, находящемуся в Рузском районе Московской области (предположим, что другую деятельность налогоплательщик не вел и других расходов не имел). Всего была реализована 1 т рыбы. Затраты налогоплательщика на выращивание 1 т рыбы составили 30 000 руб. Рыночная цена продаваемой продукции, сложившаяся в регионе в I квартале 2011 г., составляла 100 руб. за 1 кг живого веса.

Налогоплательщик подсчитал налоговую базу и сумму налога.

Налоговая база: 50 000 руб. - 30 000 руб. = 20 000 руб.

Сумма налога: 20 000 руб. x 6% = 1800 руб.

Налоговая инспекция пересчитала налоговые обязательства:

Налоговая база: 100 000 руб. - 30 000 руб. = 70 000 руб.

Сумма налога: 70 000 руб. x 6% = 4200 руб.

Налогоплательщик должен доплатить 7500 руб. и заплатить пени.

Плательщики ЕСХН вправе уменьшить налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов. До 2009 г. этот убыток не мог уменьшать налоговую базу более чем на 30%. Теперь нормирование убытков отменено и налогоплательщики вправе перенести на текущий налоговый период всю сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах. Под **убытком в целях обложения** ЕСХН признается превышение расходов над доходами, определяемыми в соответствии со ст. 346.5 НК РФ. Сумма убытка может быть перенесена целиком или частично в течение последующих 10 лет на любой следующий налоговый период. Если убытки получены в нескольких налоговых периодах, то их перенос на будущее осуществляется в очередности, в которой они получены.

В случае прекращения деятельности организации в результате ее реорганизации с 2009 г. налогоплательщикам-правопреемникам разрешено уменьшать налоговую базу на сумму убытков, полученных до реорганизации в общем порядке, как это предусмотрено для плательщиков налога на прибыль.

На сельскохозяйственных товаропроизводителей возложена обязанность хранения документов, подтверждающих размер полученного убытка и сумму, на которую была уменьшена налоговая база по каждому налоговому периоду, в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка. В то же время размер налоговой базы не может быть уменьшен на сумму убытка, полученного сельскохозяйственными производителями применения общего режима налогообложения, т.е. до перехода на специальный налоговый режим.

Пример 6.5. В 2010 г. ООО "Цветок", работающее в условиях уплаты ЕСХН, получило убыток 2,6 млн руб.

В 2011 г. разница между доходами и расходами налогоплательщика составляла 4,8 млн руб.

Нужно определить размер налоговой базы 2011 г.

Налоговую базу 2011 г. можно было уменьшить на сумму убытка, полученного в 2010 г., она составила 2,2 млн руб.

Налоговый учет и отчетность

Переход на уплату ЕСХН не освобождает налогоплательщиков от обязанности ведения бухгалтерского учета в соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

Пункт 8 ст. 346.5 НК РФ определяет обязанность сельскохозяйственных товаропроизводителей - плательщиков ЕСХН по ведению учета показателей деятельности, необходимых для исчисления налоговой базы и суммы налога на основе данных бухгалтерского учета. При этом следует руководствоваться положениями гл. 26.1 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели должны вести книгу учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей, для целей исчисления налоговой базы по ЕСХН. Форма и порядок заполнения этой книги утверждаются Минфином России.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, переходящих на уплату ЕСХН с общего режима налогообложения, установлены следующие правила.

1. На дату перехода на уплату ЕСХН в налоговую базу включаются суммы денежных средств, полученные:

- в период применения общего режима налогообложения в оплату по договорам, которые налогоплательщики исполняют после перехода на уплату ЕСХН;

- до перехода на уплату ЕСХН в оплату по договорам, которые налогоплательщики исполняют после перехода на уплату ЕСХН.

2. На дату перехода на специальный налоговый режим в учете отражается остаточная стоимость основных средств, приобретенных и оплаченных в период применения общего режима налогообложения, в виде разницы между ценой приобретения и суммой начисленной амортизации.

3. Не включаются в налоговую базу денежные средства, полученные после перехода на уплату ЕСХН, если по правилам налогового учета по методу начисления указанные суммы были включены в доходы при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в случае применения общего режима налогообложения.

4. Расходы, осуществленные организацией после перехода на уплату ЕСХН, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы, на дату их осуществления, если оплата таких расходов произошла до перехода на уплату ЕСХН, либо на дату оплаты, если такие расходы были оплачены после перехода организации на уплату ЕСХН.

5. Не вычитаются из налоговой базы денежные средства, уплаченные после перехода на уплату ЕСХН в оплату расходов организации, если до перехода на специальный налоговый режим такие расходы были учтены при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль организаций в соответствии с правилами гл. 25 НК РФ.

6. Материальные расходы и расходы на оплату труда, относящиеся к незавершенному производству на дату перехода на уплату ЕСХН, учитываются при определении налоговой базы по единому налогу в отчетном периоде изготовления готовой продукции.

Налоговым законодательством предусмотрены правила перехода со специального налогового режима для сельскохозяйственных производителей на общий режим налогообложения с использованием метода начисления (п. 7 ст. 346.6 НК РФ).

Указанные налогоплательщики при переходе на общий режим налогообложения в налоговом учете на дату перехода должны отражать остаточную стоимость основных средств, определяемую исходя из первоначальной стоимости за вычетом сумм амортизации, исчисленной за период работы на специальном налоговом режиме. Суммы расходов на приобретение основных средств, принятых при исчислении налоговой базы ЕСХН в соответствии с правилами, предусмотренными гл. 26.1 НК РФ для сельскохозяйственных товаропроизводителей, если эти суммы не превысили суммы амортизации, исчисленной по правилам гл. 25 НК РФ, не уменьшают остаточной стоимости основных средств на дату перехода налогоплательщиков на общий режим налогообложения, а полученная разница (если превышают) признается доходом в случае перехода на общий режим налогообложения.

Порядок исчисления и уплаты налога

С учетом сезонного характера сельскохозяйственного производства налоговым периодом по ЕСХН является календарный год, а отчетным - полугодие. В течение этих периодов рассчитывается налоговая база и уплачиваются авансовый платеж и сумма налога.

Порядок исчисления и уплаты ЕСХН, а также зачисления его сумм на соответствующие счета устанавливается ст. 346.9 НК РФ.

ЕСХН сельскохозяйственные производители исчисляют самостоятельно как соответствующую налоговой ставке процентную долю налоговой базы. Фиксированный размер налоговой ставки - 6% налоговой базы.

Налогоплательщики уплачивают сумму авансового платежа исходя из налоговой ставки и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания полугодия.

Уплаченные по итогам отчетного периода авансовые платежи по ЕСХН засчитываются в счет его уплаты по итогам налогового периода.

Налоговые декларации по налогу представляются в налоговые органы по местонахождению организации или месту жительства индивидуального предпринимателя по окончании налогового периода. Начиная с 2009 г. налоговые декларации за отчетный период представлять в налоговый орган не нужно.

Организации декларации по итогам налогового периода представляют по своему местонахождению не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Индивидуальные предприниматели обязаны по истечении налогового периода представлять налоговые декларации в налоговые органы по месту своего жительства не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Суммы налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для последующего распределения в соответствии с бюджетным законодательством.

6.2. Упрощенная система налогообложения

Цели раздела - рассмотрение принципов и условий перехода на упрощенную систему налогообложения (УСН) и возвращения к общепринятому режиму, а также перечня налогов, от которых освобождаются налогоплательщики и которые они должны платить; ознакомление с элементами обложения единым налогом при УСН; обучение определению величины доходов и расходов налогоплательщика для определения налоговой базы по налогу, порядок их признания для целей налогообложения; изучение правил ведения налогового учета налогоплательщиками единого налога при УСН; обучение определению величины минимального налога, учету убытков, полученных в прошлых налоговых периодах, порядку исчисления и уплаты налога, а также заполнению налоговой декларации по единому налогу при УСН; ознакомление с патентной формой уплаты налога.

Изучив раздел, студент сможет:

- принять правильное решение относительно возможности перехода налогоплательщика на уплату единого налога при УСН;
- определить, какие налоги должны платить малые предприятия, работающие в условиях УСН;
- рассчитать налоговую базу по единому налогу при УСН;
- рассчитать величину минимального налога;
- вести налоговый учет по единому налогу при УСН;
- правильно заполнить налоговую декларацию;
- определить возможность перехода налогоплательщика - индивидуального предпринимателя на оплату патента и рассчитать стоимость патента.

Специальные налоговые режимы для малого предпринимательства являются временной вынужденной мерой, направленной как на определенную поддержку малого предпринимательства, так и на облегчение его налогового администрирования. Цель введения этих режимов - поступление возможно большей суммы налогов в государственную казну за счет роста численности налогоплательщиков. Предполагается, что введение специальных налоговых режимов будет способствовать сокращению теневого сектора экономики, в котором малые предприниматели задействованы в значительно большей степени, чем крупные.

Реализацией одного из важнейших пунктов государственной поддержки малого предпринимательства и важным элементом налоговой реформы стала введенная в 2003 г. гл. 26.2 НК РФ, связанная с применением принципиально нового единого налога при УСН для субъектов малого предпринимательства. Определенный опыт налогообложения этого контингента налогоплательщиков уже накоплен. В 1996 г. Федеральным законом от 29 декабря 1995 г. N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" был введен особый порядок налогообложения для ряда малых предприятий. Право выбора системы налогообложения оставалось за налогоплательщиком, т.е. переход на специальные условия был добровольным.

Действие законодательства распространялось на крайне узкий круг налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей с предельной численностью работников по всем договорам гражданско-правового характера не более 15 человек независимо от вида осуществляемой ими деятельности, сюда же включалась и численность работников в филиалах и подразделениях. Кроме того, у налогоплательщиков ограничивался размер валовой выручки в течение года, предшествовавшего переходу на упрощенную систему, 100 000-кратным минимальным размером оплаты труда.

Так же как и в настоящее время, предусматривалась замена совокупности налогов единым налогом, но предприниматели не освобождались от уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, отчислений в государственные внебюджетные фонды.

В качестве объекта налогообложения устанавливался совокупный доход, который исчислялся как

разница между валовой выручкой и стоимостью использованных в производстве товаров (работ, услуг) сырья, материалов, комплектующих изделий, приобретенных товаров, топлива, эксплуатационных расходов, текущего ремонта, расходов на аренду, расходов за пользование кредитными ресурсами, услуги, НДС, уплаченного поставщикам, отчислений во внебюджетные фонды, таможенных платежей, государственных пошлин и лицензионных сборов, или валовая выручка, полученная за отчетный период. Объект налогообложения выбирал орган власти субъекта РФ.

Валовая выручка исчислялась как сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг), выручки от реализации имущества в отчетном периоде и внереализационных доходов.

Ставка налога устанавливалась для организаций, у которых объектом налогообложения являлась валовая выручка, в размере 10% и валовой доход - 30%; она распределялась между федеральным бюджетом и бюджетом субъектов РФ в пропорции 1:2.

Существенным недостатком этой системы налогообложения было то, что органы власти субъектов РФ имели право вместо рассмотренных объектов налогообложения и ставок налога устанавливать для организаций в зависимости от видов осуществляемой деятельности расчетный порядок определения единого налога на основе показателей по типичным организациям-представителям. Эти же органы были вправе устанавливать льготы или льготный порядок налогообложения для отдельных категорий налогоплательщиков в пределах объема налоговых поступлений, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, что предполагало субъективный подход к решению проблемы определения налоговых платежей.

Ограниченный контингент налогоплательщиков, высокие ставки налога и ряд других негативных факторов, заложенных в налоговый механизм, обусловили крайне незначительную распространенность данной системы налогообложения и низкий уровень налоговых поступлений.

Упрощенная система налогообложения в современном виде введена в НК РФ Федеральным законом от 24 июля 2002 г. N 104-ФЗ и применяется с 2003 г. наряду с другими системами налогообложения. Несмотря на общность названия, параметры деятельности налогоплательщиков и механизм налогообложения существенно изменены.

Условия перехода на упрощенную систему налогообложения и возврата к общей системе. Налогоплательщики

Как и раньше, переход на УСН, а также возврат к общей системе осуществляются организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном НК РФ.

Сущность системы налогообложения заключается в том, что ряд налогов, предусмотренных общим режимом, заменяется единым налогом.

Организации, перешедшие на УСН, освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций;
- НДС (за исключением случаев ввоза товаров на таможенную территорию РФ);
- налога на имущество организаций.

Индивидуальные предприниматели освобождаются от уплаты:

- НДФЛ - в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности;
- НДС (кроме случаев, когда индивидуальный предприниматель выступает налоговым агентом);
- налога на имущество физических лиц - в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности.

Как уже было сказано, организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на рассматриваемый специальный налоговый режим, не признаются плательщиками НДС, поэтому при переходе с общего режима налогообложения им необходимо восстановить и заплатить в бюджет сумму НДС на недоамортизированную часть основных средств и нематериальных активов и остаток товаров, приобретенных до перехода на УСН.

Суммы НДС, предъявленные покупателю в случае приобретения товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, которые используются организациями после их перехода на УСН, к вычету не принимаются, а включаются в стоимость этих товаров (работ, услуг), в том числе основных средств и нематериальных активов, на основании пп. 3 п. 2 ст. 170 НК РФ (гл. 21 "Налог на добавленную стоимость" НК РФ).

Несмотря на то что налогоплательщики, перешедшие на УСН, не являются плательщиками НДС, они вправе уплачивать НДС в добровольном порядке, например по просьбе заказчиков. В этом случае

налогоплательщики при выставлении покупателю счета-фактуры с выделением суммы НДС должны представлять за налоговый период декларацию, на основании которой уплачивают НДС в бюджет (не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом по НДС). Однако у этих налогоплательщиков не принимаются к вычету суммы налога по материальным ресурсам, использованным для производства или реализации товаров (работ, услуг), поскольку в законодательстве по НДС четко определено следующее: условием налогового вычета является то, что товары (работы, услуги) приобретены плательщиком НДС.

Все остальные налоги, перечисленные в НК РФ, плательщики УСН платят по общим правилам, предусмотренным для соответствующего налога.

Поскольку УСН призвана значительно облегчить положение ограниченного контингента налогоплательщиков, переход к данному налоговому режиму имеет ряд существенных ограничений. Главное ограничение касается размеров получаемого налогоплательщиками-организациями дохода: он не может превышать 45 млн руб. по итогам девяти месяцев налогового периода, в котором налогоплательщик подает заявление о переходе на новую систему, а если в течение года в условиях работы на УСН доход превысит 60 млн руб., налогоплательщик должен вернуться к ранее действовавшей системе налогообложения.

В соответствии со ст. 248 гл. 25 НК РФ к доходам относятся доходы от реализации (выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав, которая определяется исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги) или имущественные права, выраженные в денежной и (или) натуральной формах) и внереализационные доходы. При определении права перехода на УСН размер дохода от реализации следует определять без учета НДС.

Пример 6.6. Выручка от реализации организации составила за девять месяцев 2010 г. 32 млн руб., включая НДС. Внереализационных доходов не было. Поскольку размер выручки за минусом НДС меньше 45 млн руб., организация имела право перейти на УСН с 2011 г.

Для индивидуальных предпринимателей ограничения в отношении получаемого дохода для перехода на УСН отсутствуют, но превысить 60 млн дохода в течение налогового периода при работе на УСН они не могут.

Не могут перейти на УСН:

- организации, имеющие филиалы и представительства;
- банки;
- страховщики;
- негосударственные пенсионные фонды;
- инвестиционные фонды;
- профессиональные участники рынка ценных бумаг;
- ломбарды;
- производители подакцизной продукции, организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся добычей и реализацией полезных ископаемых;
- предприниматели в сфере игорного бизнеса;
- частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские образования;
- организации, являющиеся участниками соглашения о разделе продукции;
- организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату ЕСХН;
- организации, в которых доля непосредственного участия других организаций составляет более 25%;
- организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период составляет более 100 человек;
- организации, у которых остаточная стоимость основных фондов и нематериальных активов превышает 100 млн руб.;
- бюджетные учреждения;
- иностранные организации, имеющие филиалы, представительства и иные обособленные подразделения на территории РФ.

Организации, имеющие обособленные подразделения, не являющиеся филиалами и представительствами, вправе применять УСН на общих основаниях.

Среднесписочная численность работников за месяц рассчитывается путем суммирования списочной

численности работников за каждый календарный день месяца, включая праздничные и выходные дни, и деления этой суммы на число календарных дней месяца. Среднесписочная численность работников за год определяется путем суммирования среднесписочной численности работников за все месяцы отчетного периода и деления этой суммы на 12.

Остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов налогоплательщик определяет по состоянию на 1-е число месяца, в котором он подал заявление о переходе на УСН.

Порядок перехода на УСН определен в ст. 346.13 НК РФ. Согласно законодательству организации и индивидуальные предприниматели, желающие перейти на новый режим работы, должны подать с 1 октября до 30 ноября года, предшествовавшего году, начиная с которого налогоплательщики переходят на новую систему налогообложения, в налоговый орган по своему местонахождению (месту жительства индивидуального предпринимателя) заявление. Предприниматели-организации должны сообщить в налоговый орган сведения о размере дохода за девять месяцев текущего года.

Очевидно, что налогоплательщики, которые решили сменить налоговый режим, могут осуществить свои намерения только с начала года, т.е. с начала нового налогового периода.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели вправе подать заявление о переходе на УСН одновременно с подачей заявления в налоговый орган по месту постановки на учет. В этом случае налогоплательщики могут применять упрощенную систему в текущем календарном году с момента создания организации или постановки на учет.

Переход на УСН предполагает, что до окончания налогового периода налогоплательщики не имеют права перейти на общий режим налогообложения. Вместе с тем указанный переход может произойти в принудительном порядке по решению налогового органа. Такой переход осуществляется в том случае, если в течение налогового периода налогоплательщик превысил доход в 60 млн руб. или остаточная стоимость основных фондов и нематериальных активов, определенная по правилам бухгалтерского учета, у налогоплательщика-организации превысит 100 млн руб. Переход на общий режим налогообложения осуществляется не с начала нового налогового периода, а с квартала, в котором было допущено превышение названных параметров. Обратный переход на УСН в этом случае возможен не ранее чем через год после перехода на общий режим налогообложения.

Пример 6.7. ООО "Альфа" потеряло право на применение УСН в июне 2010 г., превысив максимальную величину полученного дохода на 1,5 млн руб. С 1 апреля 2010 г. организация должна была вести бухгалтерский и налоговый учет как вновь созданная организация, работающая на общем режиме.

Объект налогообложения

Объект налогообложения налогоплательщик выбирает самостоятельно и может ежегодно менять (участники договора о совместной деятельности могут применять в качестве объекта налогообложения только доход за минусом расхода), но налоговые органы необходимо уведомить о предполагаемом изменении до 20 декабря предшествующего года.

Таких объектов предусматривается два: доход или доход за минусом расхода. Первоначально при введении норм, касающихся УСН, в НК РФ предполагалось, что с 2005 г. объект налогообложения в виде дохода будет отменен и останется только один объект налогообложения, но впоследствии этот пункт законодательства отменили.

Доход налогоплательщика-организации определяется достаточно просто и максимально приближенно к правилам гл. 25 НК РФ. Как и при расчете налога на прибыль, при определении объекта налогообложения учитываются следующие доходы:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг), реализации имущества и имущественных прав;
- внереализационные доходы.

В отличие от расчета величины налога на прибыль в расчет не принимаются доходы в виде полученных дивидендов, если их налогообложение произведено налоговым агентом. Остальные виды доходов учитываются или не учитываются при расчете величины налоговой базы в точности по правилам ст. ст. 250 и 251 НК РФ (см. модуль 4).

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают только доходы от предпринимательской деятельности.

Для налогоплательщиков, выбравших в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов, предусмотрены более сложные способы расчета налоговой базы.

Доход рассчитывается одинаково для всех плательщиков единого налога при УСН независимо от выбранного объекта налогообложения.

Перечень расходов налогоплательщиков во многом аналогичен перечню расходов при расчете налога на прибыль, но одновременно имеет существенные отличия. Он является закрытым и состоит из реестра наименований соответствующих расходов. Вместе с тем, как и по налогу на прибыль, учитывается критерий экономической обоснованности расходов, их документальной подтвержденности, направленности на осуществление деятельности, приносящей доход.

Главное отличие состоит в порядке списания на затраты расходов на приобретение основных средств, их сооружение и изготовление, приобретение и создание нематериальных активов. При обычной системе налогообложения указанные расходы списываются посредством амортизации.

Для налогоплательщиков при УСН расходы в отношении основных средств и нематериальных активов, приобретенных или созданных в процессе работы на УСН, списываются на затраты с момента ввода этих основных средств в эксплуатацию или принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету. Для тех налогоплательщиков, которые владели рассматриваемыми видами имущества до перехода на УСН, затраты списываются аналогично порядку, предусмотренному для плательщиков ЕСХН.

Пример 6.8. Расходы организации, перешедшей на УСН, за налоговый период составили 3300 тыс. руб. Помимо этого организация приобрела основные средства на сумму 850 тыс. руб., из них ввела в эксплуатацию в налоговом периоде основные средства на сумму 620 тыс. руб.

В указанном налоговом периоде организация спишет на затраты, уменьшающие налоговую базу, 3920 тыс. руб. (3300 тыс. руб. + 620 тыс. руб.).

Пример 6.9. Организация, перешедшая на УСН, за налоговый период ввела в эксплуатацию основные средства, приобретенные до перехода на УСН, на сумму 850 тыс. руб., в том числе со сроком полезного использования до трех лет включительно - на сумму 250 тыс. руб., со сроком полезного использования от трех до 15 лет - на сумму 600 тыс. руб.

В этом случае в течение налогового периода налогоплательщик имеет право уменьшить налоговую базу на 250 тыс. руб. за счет списания стоимости оборудования со сроком полезного использования до трех лет и на 300 тыс. руб. - за счет списания в первый год применения УСН 50% стоимости оборудования со сроком полезного использования от трех до 15 лет.

Вновь созданные организации и вновь зарегистрированные индивидуальные предприниматели затраты на приобретение основных средств принимают в виде первоначальной стоимости этих основных средств, определяемой по правилам бухгалтерского учета.

Налогоплательщики, которые переходят на УСН с общего режима, принимают к учету остаточную стоимость объекта основных средств, рассчитанную по правилам налогового учета, предусмотренным для расчета налоговой базы по налогу на прибыль.

Несмотря на то что для списания расходов на приобретение основных средств и нематериальных активов начисление амортизации не требуется, организации все равно продолжают отражать их в регистрах бухгалтерского учета и начислять амортизацию на активы в связи с тем, что на протяжении всего срока работы необходим контроль за величиной остаточной стоимости основных средств и нематериальных активов. Такой контроль осуществляется для того, чтобы организация не превысила необходимых для работы на УСН параметров стоимости таких активов. Кроме того, законодательством установлено, что в том случае, если налогоплательщик реализовал основные средства и нематериальные активы ранее чем через три года после их принятия на учет (по основным средствам и нематериальным активам со сроком службы свыше 15 лет - 10 лет), он обязан пересчитать налоговую базу по правилам, действующим для списания затрат на приобретение указанного имущества, предусмотренным для расчета налоговой базы по налогу на прибыль.

С 1 января 2008 г. так же как и плательщикам ЕСХН, плательщикам единого налога при УСН разрешено учитывать в расходах расходы на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств.

К расходам налогоплательщика относятся также следующие расходы:

- расходы на ремонт основных средств, в том числе арендованных;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;

- расходы на обязательное страхование работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, обязательное страхование от несчастных случаев;
- суммы НДС по приобретенным и оплаченным товарам (поскольку по ним возмещение НДС не положено);
- расходы на проценты по заемным средствам;
- расходы на командировки;
- расходы на бухгалтерские и аудиторские услуги;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров;
- расходы в виде отрицательной курсовой разницы, возникающей при переоценке имущества в виде валютных ценностей и требований, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе по валютным счетам в банках, проводимой в связи с изменением официального курса рубля по отношению к иностранной валюте;
- судебные расходы;
- расходы на рекламу производимых (приобретенных) и (или) реализуемых товаров (работ, услуг), товарного знака и знака обслуживания;
- суммы налогов и сборов, уплаченных в соответствии с законодательством РФ;
- расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (без НДС);
- периодические (текущие) платежи за пользование правами на результаты интеллектуальной собственности и средствами индивидуализации и ряд других расходов.

Налоговая база

Все организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на УСН, применяют кассовый метод признания доходов и расходов.

Датой получения доходов признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав.

Расходами налогоплательщика считаются затраты после их фактической оплаты, однако расходы на приобретение основных средств отражаются в последний день отчетного (налогового) периода, но только в случае их фактической оплаты.

При списании расходов учитываются некоторые особенности. В частности, материальные расходы и расходы на оплату труда учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности путем списания денежных средств с расчетного счета налогоплательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности - в момент такого погашения. Аналогичный порядок применяется в отношении уплаты процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) и при оплате услуг третьих лиц.

Расходы по приобретению сырья и материалов учитываются в составе расходов по мере списания данного сырья и материалов в производство.

Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, уменьшенные на величину НДС, списываются на затраты по мере реализации таких товаров. По желанию налогоплательщика для целей налогообложения при УСН можно использовать любой из предлагаемых методов оценки покупных товаров: ФИФО (первых по времени приобретения), ЛИФО (последних по времени приобретения), по средней стоимости или по стоимости единицы товара.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию и транспортировке, учитываются в составе расходов после их фактической оплаты.

Расходы по уплате налогов и сборов учитываются в составе расходов в размере, фактически уплаченном налогоплательщиком. При наличии задолженности по налоговым платежам расходы по ее погашению списываются в пределах фактически погашенной задолженности в отчетном (налоговом) периоде, когда эта задолженность была погашена.

Некоторые сложности связаны с оплатой векселями. При передаче налогоплательщиком продавцу в качестве оплаты приобретаемых товаров (работ, услуг) или имущественных прав собственного векселя расходы учитываются после погашения этого векселя. В случае оплаты указанных товаров (работ, услуг) векселями третьих лиц расходы учитываются на дату передачи такого векселя в соответствии с условиями договора, но не более суммы долгового обязательства, указанного в векселе.

Налоговой базой по единому налогу при УСН признается денежное выражение доходов или доходов

за минусом расходов.

Доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, учитываются в совокупности с доходами и расходами, выраженными в рублях. При этом доходы и расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Банка России, установленному на дату получения доходов или осуществления расходов.

Доходы, полученные в натуральной форме, определяются согласно правилам ст. 40 НК РФ по рыночным ценам без включения в них НДС (см. п. 6.1).

При исчислении налоговой базы доходы и расходы налогоплательщика определяются нарастающим итогом с начала налогового периода.

У налогоплательщика, выбравшего в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов, может быть получен в виде финансового результата убыток. В этом случае, как и по налогу на прибыль, такой убыток может быть перенесен на уменьшение налоговой базы следующих налоговых периодов последовательно в течение 10 лет. Документы, касающиеся размера убытка и его списания, налогоплательщик должен хранить в течение срока использования права на списание указанного убытка.

Пример 6.10. Индивидуальный предприниматель Иванов работал в 2006, 2007 гг. в условиях УСН. Объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов. За 2009 г. получены доходы в размере 11 млн руб., расходы составили 12 млн руб. За 2010 г. получено доходов 10 млн руб., понесено расходов 8 млн руб.

Налоговой базы за 2009 г. нет, так как получен убыток.

Налоговая база за 2010 г. - 2 млн руб.

Как уже говорилось, у предпринимателя есть право зачесть убыток прошлого года, полученный в период применения УСН, поэтому налоговая база 2010 г. составит 1 млн руб.

Поскольку налогоплательщики по УСН не являются плательщиками средств в социальные фонды, предполагается, что средства для уплаты в социальные фонды будут отсутствовать в случае, если разница между доходами и расходами налогоплательщика окажется минимальной или отрицательной. Поэтому было принято решение, что налогоплательщики, которые выбрали объектом налогообложения доходы за минусом расходов, уплачивают минимальный налог, служащий гарантией наличия средств для перечисления во внебюджетные фонды. Сумма минимального налога определяется как 1% дохода налогоплательщика, исчисленного по правилам, предусмотренным для налогоплательщиков, выбравших объектом налогообложения доход. Минимальный налог уплачивается в том случае, если сумма единого налога, исчисленного в общем порядке, меньше суммы минимального налога.

В последующие налоговые периоды налогоплательщик имеет право включить сумму разницы между уплаченным минимальным налогом и суммой налога, исчисленной в общем порядке, в расходы при исчислении налоговой базы, в том числе увеличить сумму убытка, перенесенного на следующие налоговые периоды.

Пример 6.11. Налогоплательщик, применяя УСН, избрал в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. По итогам года налогоплательщиком получены доходы в сумме 35 000 руб., а также понесены расходы в сумме 34 000 руб.

Сумма единого налога составила: (35 000 руб. - 34 000 руб.) x 15% = 150 руб.

Сумма минимального налога составила: 35 000 руб. x 1% = 350 руб.

Учитывая то, что сумма исчисленного в общем порядке единого налога оказалась меньше суммы исчисленного минимального налога, налогоплательщик платит минимальный налог в размере 350 руб.

Пример 6.12. Налогоплательщик по итогам налогового периода получил доходы в сумме 300 000 руб., а также понес расходы в сумме 370 000 руб., т.е. его убыток составил 70 000 руб.

Налоговой базы для исчисления налога в данном случае нет, поэтому налогоплательщик должен исчислить и заплатить минимальный налог (3 тыс. руб.).

Пример 6.13. По итогам налогового периода налогоплательщик получил доходы в сумме 1 300 000 руб., его расходы составили 800 000 руб.

Налоговая база по единому налогу - 500 000 руб.

Величина минимального налога составила: 1 300 000 x 1% = 13 000 руб., а налога, рассчитанного в

общем порядке: 500 000 руб. x 15% = 75 000 руб. Учитывая то, что сумма налога, рассчитанного в общем порядке, больше величины минимального налога, налогоплательщик должен заплатить 75 000 руб.

Налоговый и отчетный периоды

Так же как по налогу на прибыль, налоговым периодом является календарный год, а отчетными периодами - I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Налоговые ставки

Налоговые ставки предусмотрены в следующих размерах:
- для налогоплательщиков, у которых объект налогообложения доходы, - 6%;
- для налогоплательщиков, у которых объект налогообложения доходы за минусом расходов, - 15%. Начиная с 1 января 2009 г. субъекты РФ получили возможность устанавливать пониженные дифференцированные ставки в пределах от 5 до 15% в зависимости от категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доход, имеет право уменьшить величину налоговой базы на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, а также на величину уплаченных пособий по временной нетрудоспособности (не более чем на 50%), тогда как остальные плательщики единого налога включат эти расходы в затраты при расчете налоговой базы. Указанные правила не касаются индивидуальных предпринимателей, не производящих выплат физическим лицам, а уплачивающих страховые взносы в Пенсионный фонд РФ (далее - ПФР) и фонды обязательного медицинского страхования исходя из стоимости страхового года.

Расчет целесообразности выбора объекта налогообложения выглядит в упрощенном виде следующим образом.

Пример 6.14. Индивидуальный предприниматель Петров за первое полугодие 2010 г. получил доход в размере 5 000 000 руб. За этот же период его расходы составили 2 000 000 руб., а страховой взнос, уплаченный в ПФР, - 200 тыс. руб.

Вариант 1. В качестве объекта налогообложения выбираем сумму полученного дохода.

Налоговая база - 5 000 000 руб.

Сумма налога: 5 000 000 руб. x 6% = 300 тыс. руб.

Сумму налога можно уменьшить на величину уплаченных за этот период страховых взносов в ПФР. В данном варианте эта сумма больше, чем половина налога, поэтому сумма вычета составила 150 000 руб.

Единый налог к уплате составляет 300 000 руб. - 150 000 руб., т.е. 150 000 руб.

Налогоплательщик должен заплатить:

150 000 руб. - единый налог;

200 000 руб. - страховой взнос в ПФР.

Всего сумма платежей составила 350 000 руб.

Вариант 2. В качестве объекта налогообложения выбираем доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговая база: 5 000 000 руб. - 2 000 000 руб. = 3 000 000 руб.

Сумма налога: 3 000 000 руб. x 15% = 450 000 руб.

Итого налогоплательщик должен заплатить 650 000 руб. (450 000 руб. единого налога плюс 200 000 руб. страхового взноса в ПФР).

Как видно из примера, налогоплательщику выгоднее выбрать в качестве объекта налогообложения доходы.

Рассмотрим другой случай.

Пример 6.15. ООО "Книга" за девять месяцев 2010 г. получило доход 8 000 000 руб., понесло расходы в сумме 7 000 000 руб., сумма страховых взносов в ПФР за этот период составила 100 000 руб.

Вариант 1. Объект налогообложения - доходы.

Налоговая база - 8 000 000 руб.

Сумма начисленного налога: 8 000 000 руб. x 6% = 480 000 руб.

Сумма налога за вычетом взносов в Пенсионный фонд - 380 000 руб. (100 000 руб. - взносы в ПФР).

Вариант 2. Объект налогообложения - доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговая база: 8 000 000 руб. - 7 000 000 = 1 000 000 руб.

Сумма начисленного налога: 1 000 000 руб. x 15% = 150 000 руб.

Сумма минимального налога - 80 000 руб. (1% от 8 000 000 руб.), она меньше, чем фактически начисленный налог.

Итого налогоплательщик заплатит:

150 000 руб. (единый налог) + 100 000 руб. (взносы в ПФР) = 250 000 руб.

В данном примере налогоплательщику выгоднее выбрать в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Сроки уплаты и сроки сдачи налоговой декларации по единому налогу для организаций и индивидуальных предпринимателей разные.

Организации должны представить налоговые декларации по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за налоговым периодом, такой же срок установлен для уплаты единого налога. За отчетный период с 1 января 2009 г. налоговые декларации сдавать не нужно. Такие же правила предусмотрены для транспортного и земельного налогов.

Индивидуальные предприниматели представляют налоговую декларацию по единому налогу и уплачивают его в бюджет не позднее 30 апреля года, следующего за налоговым периодом.

Поскольку законодательством предусмотрено наличие отчетного периода по единому налогу, налогоплательщики должны платить авансовые платежи по итогам каждого отчетного периода (квартала). Так же как по налогу на прибыль и НДФЛ, авансовые платежи рассчитываются нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее уплаченных авансовых платежей. Платежи уплачиваются не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным периодом.

Пример 6.16. Доходы индивидуального предпринимателя Иванова составили:

- за I квартал 2011 г. - 200 000 руб.;
- за полугодие 2011 г. - 500 000 руб.

Сумма страховых взносов в ПФР составила:

- за I квартал 2011 г. - 4000 руб.;
- за полугодие 2011 г. - 16 500 руб.

В качестве объекта налогообложения выбраны доходы.

Сумма авансового платежа за I квартал: 200 000 руб. x 6% = 12 000 руб.; поскольку сумма страховых взносов в ПФР меньше половины суммы авансового платежа, ПБОЮЛ вправе полностью уменьшить на эту сумму величину авансового платежа, т.е. он заплатит в I квартале 8000 руб.

За первое полугодие сумма авансового платежа составит 30 000 руб. (500 000 руб. x 6%). При этом сумму авансового платежа можно уменьшить на сумму страховых взносов в ПФР, но не более чем на 50%. Поскольку сумма страховых взносов в ПФР больше половины авансового платежа, уменьшение возможно только в размере 15 000 руб. Так как налогоплательщик уже заплатил в I квартале 8000 руб., то по итогам полугодия он заплатит: 15 000 руб. - 8000 руб. = 7000 руб.

Налоговый учет

Так же как и плательщики других налогов, плательщики единого налога при УСН обязаны вести налоговый учет показателей деятельности, необходимых для расчета налога. Для этого предусмотрена специальная книга учета доходов и расходов.

В книге учета доходов и расходов в хронологическом порядке по данным первичных документов позиционным способом отражаются хозяйственные операции за отчетный (налоговый) период.

Порядок зачисления сумм налога

Порядок зачисления сумм налога установлен ст. 346.22 НК РФ. Суммы единого и минимального налогов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

Значительные резервы роста налоговых поступлений от предприятий малого бизнеса связаны с теневым оборотом индивидуальных предпринимателей, работающих самостоятельно без привлечения наемного труда, поэтому для данной категории налогоплательщиков были приняты специальные условия налогообложения.

6.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (ЕНВД), как и УСН для малого предпринимательства, была включена в налоговую систему РФ еще до введения в действие НК РФ в 1998 г. Эта система предусматривает налогообложение микробизнеса, который в обычных условиях практически не поддается налоговому контролю и налоговому администрированию. Целью введения указанного специального налогового режима было выведение из теневой экономики предпринимателей, которые традиционно налоги не платили.

Основной смысл рассматриваемого налогового режима заключается в том, что налогообложение не увязывается с конкретными результатами деятельности налогоплательщика, величиной его имущества, доходами индивидуального предпринимателя, а привязывается к расчетной величине дохода, подсчитанного для каждого вида деятельности, который может быть переведен на специальный налоговый режим ЕНВД.

Система налогообложения в виде ЕНВД была введена в НК РФ в усовершенствованном виде с 1 января 2003 г.

Порядок введения единого налога на вмененный доход

Рассматриваемая система налогообложения малого бизнеса устанавливается НК РФ и вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, предусмотренными НК РФ.

Система налогообложения в виде ЕНВД для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных органов государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

- оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с ОКУН;
- оказания ветеринарных услуг;
- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств (услуги по гарантийному ремонту автомобилей не относятся к услугам по ремонту и техническому обслуживанию автотранспортных средств);
- розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли.

Для целей обложения ЕНВД розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которой единый налог не применяется;

- оказания услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;
- распространения и (или) размещения наружной рекламы;
- розничной торговли, осуществляемой через киоски, палатки, лотки и другие объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также через объекты нестационарной торговой сети;
- оказания услуг общественного питания через объекты общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания (кроме соответствующих услуг, предоставляемых учреждениями здравоохранения, образования, социального обеспечения);
- оказания услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не

имеющие зала обслуживания посетителей;

- распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций и размещения рекламы на транспортных средствах;

- оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;

- оказания услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих зала обслуживания посетителей;

- передачи в аренду торговых мест, которые расположены в объектах стационарной сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети;

- передачи в аренду объектов организации общественного питания без зала обслуживания посетителей;

- передачи в аренду земельных участков для организации торговых мест, размещения объектов нестационарной торговой сети (прилавков, палаток, ларьков, контейнеров, боксов и т.д.), объектов организации общественного питания без зала обслуживания посетителей.

Единый налог на вмененный доход не может применяться в отношении перечисленных видов деятельности в случае, если они осуществляются в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), а с 1 января 2008 г. на этот специальный режим не могут быть переведены крупнейшие налогоплательщики (имеющие уведомление о постановке на учет в налоговом органе в качестве крупнейших налогоплательщиков) и налогоплательщики при осуществлении деятельности в рамках договора доверительного управления имуществом (т.е. доверительные управляющие).

На уплату ЕНВД **не переводятся**:

- организации и индивидуальные предприниматели, среднесписочная численность работников которых за предшествующий календарный год превышает 100 человек;

- организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%;

- индивидуальные предприниматели, которые перешли на патентную форму налогообложения;

- учреждения здравоохранения, образования и социального обеспечения - в части предпринимательской деятельности по оказанию услуг общественного питания, если их оказание является частью деятельности указанных учреждений;

- организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность по предоставлению во временное владение или пользование автозаправочных станций и автогазозаправочных станций.

Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами г. г. Москвы и Санкт-Петербурга устанавливаются:

- виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог в пределах перечня, установленного НК РФ (при введении единого налога в отношении предпринимательской деятельности по оказанию бытовых услуг может быть определен перечень их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, подлежащих переводу на уплату единого налога);

- значение коэффициента K_2 или значение данного коэффициента с учетом особенности ведения предпринимательской деятельности.

В налоговом законодательстве четко указано значение используемых для определения видов деятельности терминов. В частности, под **розничной торговлей** понимается предпринимательская деятельность, связанная с торговлей товарами (в том числе за наличный расчет и с использованием платежных карт) на основании договоров розничной купли-продажи. К данному виду предпринимательской деятельности не относятся реализация подакцизных товаров и торговля продуктами питания в точках общественного питания.

С 1 января 2008 г. в НК РФ **уточнено понятие "розничная торговля"** (абз. 12 ст. 346.27 НК РФ), вследствие чего из-под обложения ЕНВД выводится ряд товаров:

- реализация газа в баллонах;

- реализация грузовых и специальных автомобилей, прицепов, полуприцепов, прицепов-роспусков, автобусов любых типов;

- передача лекарственных препаратов по льготным (бесплатным) рецептам;

- продажа товаров по образцам и каталогам вне стационарной торговой сети.

Стационарной торговой сетью в целях обложения ЕНВД считается торговая сеть, расположенная в специально оборудованных, предназначенных для ведения торговли зданиях (их частях) и строениях.

Отличительной чертой стационарной торговой сети является связь этих строительных сооружений фундаментом с земельным участком и подсоединение к инженерным коммуникациям. В свою очередь, к **нестационарной торговой сети** относятся торговая сеть, функционирующая на принципах развозной и разносной торговли, а также иные объекты, не имеющие фундамента и не связанные с инженерными коммуникациями.

Под **площадью торгового зала** понимается часть магазина, павильона (открытой площадки), занятая оборудованием, предназначенным для выкладки, демонстрации товаров, проведения денежных расчетов и обслуживания покупателей, площадь контрольно-кассовых узлов и кассовых кабин, площадь рабочих мест обслуживающего персонала, а также площадь проходов для покупателей. К площади торгового зала относится также арендуемая площадь торгового зала. В эту площадь не включаются подсобные, административно-бытовые помещения, а также помещения для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже, которые не используются для обслуживания посетителей. Площадь торгового зала устанавливается на основании инвентаризационных и правоустанавливающих документов.

Открытой площадкой считается специально оборудованное место, расположенное на земельном участке, предназначенном для организации торговли или общественного питания.

Магазин - специально оборудованное стационарное здание (его часть), предназначенное для продажи товаров и оказания услуг покупателям и обеспеченное торговыми, подсобными, административно-бытовыми помещениями, а также помещениями для приема, хранения товаров и подготовки их к продаже.

Павильон - строение, имеющее торговый зал и рассчитанное на одно или несколько рабочих мест.

Киоск - строение, которое не имеет торгового зала и рассчитано на одно торговое место продавца, а палатка - сборно-разборная конструкция, оснащенная прилавком и не имеющая торгового зала.

Под **торговым местом** подразумевается место, используемое для совершения сделок купли-продажи.

В законодательстве также уточняется ряд понятий, не связанных с торговлей и общественным питанием. В частности, под **бытовыми услугами** следует понимать платные услуги, оказываемые физическим лицам (за исключением услуг ломбардов), классифицируемые в соответствии с ОКУН.

Распространение и (или) размещение наружной рекламы означает деятельность организаций и индивидуальных предпринимателей по доведению до потребителей рекламы рекламной информации путем предоставления и (или) использования средств наружной рекламы.

Понятия, используемые при расчете ЕНВД, четко определены в ст. 346.27 НК РФ.

Уплата организациями ЕНВД, так же как при уплате единого налога при УСН, предусматривает замену этим налогом:

- налога на прибыль организаций - в отношении прибыли, полученной от деятельности, облагаемой ЕНВД;

- налога на имущество организаций - в отношении имущества, используемого для деятельности, облагаемой ЕНВД.

Физические лица соответственно освобождаются от уплаты:

- НДФЛ;

- налога на имущество физических лиц.

Организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на уплату ЕНВД, не являются плательщиками НДС, за исключением НДС, возникающего при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, поэтому НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям предпринимателям не возмещается. Вместе с тем если указанные товары (работы, услуги) были приобретены, оплачены и использованы до перехода налогоплательщика на уплату ЕНВД, то НДС возмещается.

Пример 6.17. Магазин розничной торговли, имеющий площадь торгового зала 87 кв. м, в 2006 г. уплачивал налоги в общем порядке. С 1 января 2011 г. магазин переведен на уплату ЕНВД. В декабре 2010 г. магазин оплатил и оприходовал товары, приобретенные для продажи. Счет-фактура от поставщика получен в декабре, магазин зачел входящий НДС по ним. В январе 2011 г. товары были проданы. Подлежал ли "входной" НДС восстановлению?

Входной НДС подлежал восстановлению. Магазин зачел НДС по оприходованным и оплаченным товарам в периоде, когда он уплачивал налог в общем порядке, однако до конца 2010 г., пока деятельность магазина облагалась НДС, товары реализованы не были. С 2011 г. НДС магазин не платил (п. 4 ст. 346.26 НК РФ). Следовательно, товары использованы в деятельности, не облагаемой НДС, тем самым не

соблюдается условие для вычета НДС, указанное в пп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ, поэтому входящий НДС следовало восстановить и уплатить в бюджет.

Все остальные налоги, предусмотренные налоговым законодательством, организации и индивидуальные предприниматели платят в общем порядке.

Поскольку рассматриваемая система налогообложения имеет ярко выраженные особенности, законодательством введена специальная терминология, необходимая для расчета налоговых обязательств.

Основной термин - "вмененный доход" означает потенциально возможный доход плательщика единого налога, рассчитанный с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение этого дохода.

Базовой доходностью налогоплательщика считается условная месячная доходность в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности в разных сопоставимых условиях, которая используется для расчета величины вмененного дохода.

Поскольку условия деятельности налогоплательщиков различны, налогоплательщики оказываются в ситуации, когда одни и те же условия налогообложения определяют неодинаковый размер налогового бремени. В частности, магазин или парикмахерская могут в пределах одного муниципального образования находиться в разных районах - в центре или на окраине, что предполагает разные возможности получения дохода. Для того чтобы установить справедливую сумму налога, налоговое законодательство предоставляет возможность органам власти муниципальных районов, городских округов, Москвы и Санкт-Петербурга устанавливать понижающий коэффициент K_2 - это корректирующий коэффициент базовой доходности, сформированный с учетом совокупности особенностей ведения предпринимательской деятельности, в том числе ассортимента товаров (работ, услуг), сезонности, времени работы, величины доходов, особенностей места ведения предпринимательской деятельности, площади информационного поля световых и электронных табло, площади информационного поля печатной и (или) полиграфической наружной рекламы и иных особенностей.

Законодательством также предусмотрено изменение индекса потребительских цен в предшествующем периоде при помощи коэффициента-дефлятора K_1, который устанавливается на календарный год Правительством РФ.

Налогоплательщики

Плательщиками ЕНВД являются организации и физические лица, которые осуществляют на территории муниципального района, городского округа, г. г. Москвы и Санкт-Петербурга предпринимательскую деятельность, облагаемую единым налогом в этих муниципальных образованиях, у которых среднесписочная численность работников за предшествующий календарный год не превысила 100 человек и доля других юридических лиц в уставном капитале не превысила 25%. Кроме того, на ЕНВД не переводятся индивидуальные предприниматели по видам деятельности, по которым получен патент на применение УСН.

Налогоплательщики, занятые видами предпринимательской деятельности, которые облагаются ЕНВД, обязаны встать на учет в налоговых органах по месту ее осуществления в срок не позднее пяти дней с начала ведения этой деятельности.

Объект налогообложения, налоговая база

Объектом налогообложения по ЕНВД является вмененный доход налогоплательщика.

Налоговая база - величина вмененного дохода налогоплательщика, которая рассчитывается как произведение базовой доходности по соответствующему виду деятельности, исчисленной за налоговый период, и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности.

Физические показатели деятельности плательщика ЕНВД зависят от вида предпринимательской деятельности и определяются НК РФ (ст. 346.29), там же представлена базовая доходность в месяц по каждому виду деятельности на единицу физического показателя (см табл.). Однако нужно учитывать, что практически каждый год виды деятельности, базовая доходность и физические показатели меняются в

соответствии с внесенными изменениями в НК РФ.

Базовая доходность в месяц по виду деятельности
на единицу физического показателя

Вид предпринимательской деятельности	Физический показатель	Базовая доходность в месяц, руб.
Оказание бытовых услуг	Количество работников	7 500
Оказание ветеринарных услуг	Количество работников	7 500
Оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств	Количество работников	12 000
Оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках	Площадь стоянки, кв. м	50
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы	Площадь торгового зала, кв. м	1 800
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов, и розничная торговля, осуществляемая через объекты нестационарной торговой сети	Торговое место	9 000
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие залы обслуживания посетителей	Площадь зала обслуживания посетителей, кв. м	1 000
Оказание автотранспортных услуг	Количество транспортных средств, используемых для перевозки пассажиров и грузов	6 000
Разносная торговля (развозная), за исключением торговли подакцизными товарами, лекарственными препаратами и т.д.	Количество работников	4 500
Оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, не имеющие залов обслуживания посетителей	Количество работников	4 500
Распространение и (или) размещение наружной рекламы с любым способом нанесения изображения, за исключением наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля, кв. м	3 000

Распространение и (или) размещение наружной рекламы с автоматической сменой изображения	Площадь информационного поля, кв. м	4 000
Распространение и (или) размещение наружной рекламы посредством электронных табло	Площадь информационного поля, кв. м	5 000
Распространение и (или) размещение рекламы на автотранспортных средствах и речных судах	Количество автотранспортных средств и речных судов	10 000
Оказание услуг по временному размещению и проживанию	Площадь спального помещения, кв. м	1 000
Оказание услуг по передаче во временное владение и (или) пользование стационарных торговых мест, расположенных на рынках и в других местах торговли, не имеющих зала обслуживания посетителей	Количество торговых мест	6 000

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты K_1 и K_2.

Законодательством предусматривается, что такая корректировка выполняется по решению представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга только в отношении коэффициента K_2. Коэффициент K_2 определяется как произведение установленных нормативными правовыми актами значений с учетом влияния на результаты предпринимательской деятельности различных факторов, о которых уже было сказано. Значение коэффициента устанавливается в пределах от 0,005 до 1 включительно, т.е. базовая доходность может быть снижена максимально в 20 раз.

Ежегодно устанавливаемый коэффициент-дефлятор K_1 должен рассчитываться как произведение коэффициента, применявшегося в предшествовавшем году, и коэффициента, рассчитанного с учетом изменения потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествовавшем календарном году.

Налоговый период. Ставка налога

Налоговым периодом по ЕНВД является квартал, поэтому базовая доходность при расчете величины налога умножается на 3.

Налоговая ставка устанавливается в размере 15% величины вмененного дохода налогоплательщика для всех категорий налогоплательщиков.

Пример 6.18. Общая площадь гостиницы "Альфа" согласно инвентаризационным и правоустанавливающим документам - 500 кв. м. В гостинице 10 номеров площадью 20 кв. м каждый. В номере есть ванная комната и санузел. Площадь общих коридоров, хозяйственных и офисных помещений - 200 кв. м, столовой, в которой питаются постояльцы, - 100 кв. м, включая площадь зала обслуживания - 80 кв. м.

Необходимо рассчитать сумму ЕНВД за налоговый период.

Для исчисления налоговой базы по ЕНВД в отношении деятельности по временному размещению из общей площади гостиницы вычитаются все площади, кроме площадей номеров. В площади номеров включается площадь ванных комнат и санузлов, поскольку они есть в каждом номере, т.е. не являются общими.

Базовая доходность в отношении деятельности по временному размещению составляет 1000 руб. на

1 кв. м в месяц. Корректирующий коэффициент базовой доходности принят местными органами власти в размере 0,5.

Сумма ЕНВД: 1000 руб. x 200 кв. м x 3 x 0,5 = 45 000 руб.

Кроме того, гостиница должна рассчитывать ЕНВД по другому виду деятельности - оказанию услуг общественного питания через залы обслуживания посетителей.

Общая площадь столовой - 100 кв. м, но площадь зала обслуживания посетителей - 80 кв. м.

Базовая доходность в месяц для данного вида деятельности - 1000 руб. за 1 кв. м в месяц.

Сумма ЕНВД в месяц (корректирующий коэффициент K_2 принят местным органом власти в размере 0,25): 1000 руб. x 80 кв. м x 0,25 x 15% = 3000 руб.

За налоговый период налогоплательщик должен заплатить 9000 руб.

Пример 6.19. Администрация рынка заключила договор аренды с ООО "Бета", по которому все здание рынка с выделенными в нем обособленными торговыми секциями передано в аренду. Общее количество торговых мест в этих секциях - 100.

ООО "Бета" в отношении всех арендованных торговых мест заключило договоры субаренды. Субарендаторы выплачивают арендную плату только за дни фактического использования торговых мест. Все субарендаторы занимают торговые места по 20 дней в месяц.

Орган власти субъекта РФ в отношении рассматриваемого вида деятельности установил K_2 в размере 0,66 с учетом фактического времени работы налогоплательщика, остальные параметры деятельности налогоплательщика в коэффициенте не учтены.

ООО "Бета" выплачивает рынку арендную плату за полный месяц.

Администрация рынка должна заплатить ЕНВД за налоговый период:
(6000 руб. x 100 мест x 15%) x 3 = 270 000 руб.

ООО "Бета" должно заплатить ЕНВД за налоговый период:
(6000 руб. x 100 мест x 15% x 0,66) x 3 = 178 200 руб.

Вполне возможна ситуация, когда у плательщика ЕНВД происходит изменение величины физического показателя (например, увеличивается количество автотранспортных средств или площадь, предоставляемая для хранения автомобилей). В этом случае при исчислении суммы налога учитывается указанное изменение с начала месяца, в котором оно произошло.

Пример 6.20. Организация оказывает парикмахерские услуги населению. По состоянию на 1 января 2007 г. в парикмахерской работало 7 человек, в феврале принято на работу еще 3 человека, в марте - еще 2 человека.

Необходимо рассчитать величину ЕНВД; корректирующие коэффициенты условно считаются 1.

Величина налога за январь: 7500 руб. x 7 человек x 15% = 7875 руб.

За февраль: 7500 руб. x 10 человек x 15% = 11 250 руб.

За март: 7500 руб. x 12 человек x 15% = 13 500 руб.

За налоговый период налогоплательщик должен заплатить 32 600 руб.

Налогоплательщик уплачивает единый налог по итогам налогового периода не позднее 25-го числа месяца, следующего за налоговым периодом.

Так же как при УСН, в случае с единым налогом налогоплательщики имеют право на уменьшение величины налога на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, осуществляемое в соответствии с законодательством РФ, уплаченных за этот же период при выплате налогоплательщиком вознаграждений своим работникам, занятым в сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплачиваемых индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. Однако сумма единого налога не может быть снижена более чем на 50%.

Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

6.4. Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции

Исторически соглашения о разделе продукции (СРП) появились как юридическая форма обеспечения доступа международных корпораций к эксплуатации природных ресурсов развивающихся государств после Второй мировой войны, что в определенной степени означало переход от колониальной эпохи к новой системе международных хозяйственных связей. Необходимо отметить главную особенность СРП: к нему прибегают как к одной из форм недропользования в основном бывшие колонии - экономически слаборазвитые государства, не имеющие финансовых и технических ресурсов для разработки месторождений собственными силами. Так было, например, в Индонезии, где в 1966 г. появились первые СРП. Концессии крупных иностранных корпораций, по существу являющиеся передачей иностранцам национальных природных ресурсов страны, заменились СРП. При этом хотя бы формально месторождения выставляются на аукционы, проводятся конкурсы, отбираются выгодные инвесторы.

Первые СРП представляли собой договоры между крупными международными корпорациями и уполномоченными представителями правительств, фиксирующие платежи, которые иностранная компания должна была вносить в местный бюджет за право вести добычу полезных ископаемых на выделенном ей участке.

Существуют разные модели СРП: индонезийская, ливийская, перуанская и т.д. Каждая страна конструирует систему налогообложения, наиболее подходящую для ее социально-политического устройства, уровня экономического развития, с учетом национальных особенностей.

Соглашения о разделе продукции в разных странах различаются по многим признакам: условиям раздела продукции, наличию или отсутствию роялти, существованию или отсутствию предельного уровня возмещения затрат (кост-стоп), значимостью бонуса и т.д.

В ряде стран вместо СРП используется форма модернизированной концессии - контракт типа "роялти плюс налог". Некоторые страны не делают принципиального отличия концессии от лицензии (Великобритания, Канада, Норвегия, Австрия): концессия не означает всевластия концессионеров, лицензия - всевластия чиновников, выступающих от имени государства.

Концессии широко использовались ведущими колониальными державами при колониальном разделе мира, впоследствии они трансформировались в договоры, которые широко применяются во Франции, Германии, Италии и других странах, где действует так называемое континентальное право.

Тяжелая экономическая ситуация России начала 1990-х гг. предопределила подписание СРП между Российской Федерацией и частными инвесторами нефтегазовых проектов в середине 1990-х гг., еще до вступления в силу закона о СРП.

В настоящее время условия и порядок применения специального налогового режима при выполнении СРП регламентируются гл. 26.4 НК РФ.

В целях развития недропользования и инвестиционной деятельности, установления правовых основ отношений, возникающих в процессе осуществления российских и иностранных инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на территории РФ, а также на континентальном шельфе и (или) в пределах исключительной экономической зоны, был принят Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции".

Предусмотренное этим Законом **соглашение о разделе продукции** является договором, в соответствии с которым Российская Федерация предоставляет субъекту предпринимательской деятельности (инвестору) на возмездной основе и на определенный срок исключительные права на поиск, разведку, добычу минерального сырья на участке недр, указанном в соглашении, и на ведение связанных с этим работ, а инвестор обязуется провести указанные работы за свой счет и на свой риск. Такое соглашение определяет все необходимые условия, связанные с пользованием недрами, в том числе условия и порядок раздела произведенной продукции между сторонами.

Сторонами СРП выступают: Российская Федерация, от имени которой в соглашении выступают Правительство РФ и орган исполнительной власти субъекта РФ, на территории которого расположен предоставляемый в пользование участок недр, или уполномоченные ими органы; инвесторы - граждане РФ, иностранные граждане, юридические лица и создаваемые на основании договоров о совместной деятельности и не имеющие статуса юридического лица объединения юридических лиц, осуществляющие вложение собственных, заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку и добычу минерального сырья и являющиеся пользователями недр.

Перечни участков недр, право пользования которыми на условиях раздела продукции может быть

предоставлено инвесторам, устанавливаются федеральными законами. В настоящее время действует целый ряд федеральных законов, определяющих перечень участков недр. В некоторых случаях указанные участки недр могут предоставляться на основании решения Правительства РФ и органа государственной власти соответствующего субъекта РФ без утверждения федеральными законами.

В соответствии с действующим законодательством разрешается предоставление на условиях раздела продукции не более 30% разведанных и учтенных государственным балансом запасов полезных ископаемых.

Разработку условий пользования недрами и подготовку проекта соглашения по каждому объекту недропользования осуществляет комиссия, созданная Правительством РФ по согласованию с органом исполнительной власти соответствующего субъекта РФ.

Предусмотренные СРП работы и виды деятельности должны выполняться в соответствии с утвержденными программами, проектами, планами и сметами. Произведенная продукция подлежит разделу между государством и инвестором в соответствии с СРП, которое должно предусматривать условия и порядок:

- определения общего объема продукции и ее стоимости;
- определения части произведенной продукции (в том числе ее предельного уровня), которая передается в собственность инвестора для возмещения его затрат на выполнение работ по СРП (компенсационная продукция);
- раздела между государством и инвестором прибыльной продукции, под которой понимается произведенная продукция за вычетом части этой продукции, используемой для уплаты платежей за пользование недрами, и компенсационной продукции;
- передачи государству принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП части произведенной продукции или ее стоимостного эквивалента;
- получения инвестором произведенной продукции, принадлежащей ему по условиям СРП.

Компенсационная продукция и часть прибыльной продукции, являющаяся в соответствии с условиями СРП долей инвестора, принадлежат на праве собственности инвестору. Минеральное сырье, поступающее в собственность инвестора, может быть вывезено с таможенной территории РФ на условиях и в порядке, которые определены СРП.

За исключением налога на прибыль и платежей за пользование недрами, инвестор в течение срока действия СРП освобождается от взимания налогов, сборов, акцизов и иных обязательных платежей. Взимание этих налогов, сборов и иных обязательных платежей заменяется разделом продукции на условиях СРП.

В настоящее время действуют три соглашения о разделе продукции, подписанные Российской Федерацией с инвесторами нефтегазовых проектов. При исполнении каждого из этих соглашений применяется индивидуальный порядок налогообложения.

Проект "Сахалин-2" - первый в истории России проект, основанный на принципах СРП. Он включает в себя Пильтун-Астокское и Лунское месторождения нефти и газа, которые расположены на шельфе острова Сахалин примерно в 15 км от северо-восточного побережья в акватории, которая шесть-семь месяцев в году покрыта льдами.

Месторождения, входящие в проект, в совокупности содержат около 1 млрд баррелей нефти и конденсата и 18 трлн куб. футов газа.

Оператором проекта "Сахалин-2" является компания "Сахалин Энержи", которая была учреждена в 1994 г. в целях разработки месторождений нефти и газа на шельфе острова Сахалин в рамках Соглашения о разделе продукции по проекту "Сахалин-2".

В рамках проекта "Сахалин-2" работает Наблюдательный совет - управляющий орган проекта. В его состав входят представители Правительства РФ, администрации Сахалинской области и иностранных акционеров проекта. Важнейшая его функция заключается в утверждении программ работ и смет расходов освоения месторождений, порядка организации материально-технического снабжения, программ подготовки и использования кадров по проектам освоения в рамках СРП.

Проект выполняется поэтапно и рассчитан на 30 - 40 лет. Объем инвестиций, необходимых для реализации проекта, должен превысить 10 млрд долл. США.

СРП по проекту предусматривает обязательство компании по выплате ежегодных взносов в размере 20 млн долл. США в Фонд развития Сахалина. Эти деньги должны использоваться по решению органов государственной власти Сахалинской области в интересах социально-экономического развития региона.

"Сахалин Энержи" также возмещает российской стороне расходы по поисково-разведочным работам

на общую сумму 160 млн долл. США, и с 1999 г. компания выплачивает 6% роялти от продажной стоимости добытой нефти.

По данным компании "Сахалин Энержи", общая стоимость вероятных контрактов с предприятиями российской промышленности должна составить более 20 млрд долл. США, в настоящее время заключено более 4000 контрактов, что дает возможность привлекать в рамках проектов большое количество российских инвестиций, обеспечивает спрос на российскую продукцию и создание рабочих мест.

"Сахалин-1" является вторым проектом СРП, реализуемым на сахалинском шельфе. Он включает в себя три месторождения: Чайво, Одопту и Аркутун-Даги. Месторождения расположены в северо-восточной части шельфа острова Сахалин на глубине от 10 до 60 м. В районе месторождений море покрыто льдом в течение шести-семи месяцев в году.

СРП по проекту "Сахалин-1" было заключено 30 июня 1995 г. и вступило в силу с 10 июля того же года. Объем ожидаемых инвестиций по проекту составлял около 12 млрд долл. США.

Объем извлекаемых запасов углеводородов по проекту оценивается в 2 - 3 млрд баррелей нефти и 17,1 трлн куб. футов природного газа.

Оператором проекта "Сахалин-1" является компания "Эксон Нефтегаз Лимитед" (ЭНЛ).

Одно из приоритетных направлений проекта - развитие рынка и сбыт газа. В рамках проекта запасы газа трех месторождений "Сахалин-1" должны обеспечить долгосрочные крупные коммерческие поставки газа на экспорт, а также дополнительные поставки на российский внутренний рынок.

Реализация проекта должна дать значительные экономические выгоды России, среди которых не только прямые поступления, но и создание новых рабочих мест.

За первые пять лет существования проекта СРП "Сахалин-1" общая стоимость контрактов, размещенных среди российских подрядчиков и поставщиков, составила более 1 млрд долл. США. Существенную часть работ выполняют такие российские подрядчики, как ВНИПИнефть, Амурский судостроительный завод, ОАО "Дальмостстрой".

Соглашение о разработке и добыче нефти на Харьягинском месторождении на условиях СРП было заключено в декабре 1995 г. на срок 20 лет с условием возможности продления срока по инициативе инвестора на 13 лет. Согласно условиям этого СРП 100% полученной нефти предназначается для экспорта. По замыслу прибыльная продукция должна распределяться между инвесторами и государством в зависимости от производственных показателей.

Указанные СРП были введены до вступления в силу НК РФ и регламентировались отдельными налоговыми законами. Федеральным законом от 6 июня 2003 г. N 65-ФЗ была введена гл. 26.4 "Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции" НК РФ, в которой четко регламентированы налоговые отношения государства с инвесторами по СРП.

В соответствии с законодательством были разработаны и введены специальные термины, которые используются в целях определения налоговой базы по налогам по новому специальному режиму. Эти термины действуют только в целях налогообложения:

- **инвестор** - юридическое лицо или создаваемое на основании договора о совместной деятельности и не имеющее статуса юридического лица объединение юридических лиц, осуществляющих вложение собственных, заемных или привлеченных средств (имущества и (или) имущественных прав) в поиск, разведку или добычу минерального сырья и являющееся пользователем недр на условиях соглашения о разделе продукции;

- **продукция** - полезное ископаемое, добытое на территории РФ, а также на континентальном шельфе РФ и (или) в пределах исключительной экономической зоны РФ, на участке недр, предоставленном инвестору, и первое по своему качеству соответствующее государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации (предприятия). Не может быть признана полезным ископаемым продукция, полученная при дальнейшей переработке полезного ископаемого и являющаяся продукцией обрабатывающей промышленности;

- **произведенная продукция** - количество продукции горнодобывающей промышленности и продукции разработки карьеров, содержащееся в фактически добытом (извлеченном) из недр (отходов, потерь) минеральном сырье (породе, жидкости и иной смеси), первая по своему качеству соответствующей государственному стандарту РФ, стандарту отрасли, региональному стандарту, международному стандарту, а в случае отсутствия указанных стандартов для отдельного добытого полезного ископаемого - стандарту организации (предприятия), добытой инвестором в ходе выполнения работ по соглашению и уменьшенной на количество технологических потерь в пределах установленных нормативов. При

выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

- **раздел продукции** - раздел между государством и инвестором произведенной продукции в натуральном и (или) стоимостном выражении в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции";

- **прибыльная продукция** - произведенная за отчетный (налоговый) период при выполнении соглашения продукция за вычетом части продукции, стоимостный эквивалент которой используется для уплаты НДПИ и компенсационной продукции;

- **компенсационная продукция** - часть произведенной при выполнении соглашений продукции, которая не должна превышать 75% общего количества произведенной продукции, а при добыче на континентальном шельфе РФ - 90% общего количества произведенной продукции, передаваемой в собственность инвестора для возмещения понесенных им расходов (возмещаемые расходы), состав которых устанавливается соглашением в соответствии с правилами НК РФ;

- **пункт раздела** - место коммерческого учета продукции, в котором государство передает инвестору часть произведенной продукции, причитающуюся ему по условиям соглашения;

- **цена продукции** - определяемая в соответствии с условиями соглашения стоимость продукции, если иное не предусмотрено НК РФ;

- **цена нефти** - цена реализации нефти, которая указана сторонами сделки, но не ниже среднего за отчетный период уровня цен нефти сырой марки "Юралс", определяемого как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленное на количество дней торгов в соответствующем отчетном периоде.

Специальный налоговый режим действует только при следующих условиях:

- для соглашений, которые заключены после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции, в порядке и на условиях, которые определены п. 4 ст. 2 Федерального закона "О соглашении о разделе продукции", и признания аукциона несостоявшимся;

- при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона "О соглашениях о разделе продукции", доля государства в общем объеме произведенной продукции составляет не менее 32% общего количества произведенной продукции;

- соглашениями предусматривается увеличение доли государства в произведенной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения.

Использование права на переход на специальный налоговый режим возможно только в том случае, если налогоплательщик представляет в налоговый орган пакет документов:

- соглашение о разделе продукции;

- решение об утверждении результатов аукциона на предоставление права пользования участком недр на иных условиях, чем раздел продукции, осуществляемый в соответствии с Федеральным законом "О недрах", и о признании аукциона несостоявшимся в связи с отсутствием участников.

Рассматриваемый специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, установленных законодательством о налогах и сборах, разделом произведенной продукции в соответствии с условиями соглашений. Однако ряд налогов и сборов, которые установлены гл. 26.4 "Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции" НК РФ сохраняется.

При выполнении соглашения, предусмотренного условиями раздела произведенной продукции в соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона "О соглашении о разделе продукции", инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- НДС;
- налог на прибыль организаций;
- НДПИ;
- платежи за пользование природными ресурсами;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду;
- плату за пользование водными объектами;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- земельный налог;

- акциз.

При выполнении СРП, предусматривающих раздел продукции в соответствии с п. 2 ст. 8 Федерального закона "О соглашении о разделе продукции", инвестор уплачивает следующие налоги и сборы:

- НДС;
- государственную пошлину;
- таможенные сборы;
- плату за негативное воздействие на окружающую среду.

Инвестор освобождается от уплаты региональных и местных налогов и сборов в соответствии с НК РФ по решению соответствующего органа власти субъекта РФ или представительного органа местного самоуправления.

В случае если региональным и местным законодательством не предусмотрено освобождение инвесторов от региональных или местных налогов и сборов, часть прибыльной продукции, являющейся долей инвестора по условиям СРП, подлежит увеличению за счет соответствующего уменьшения доли государства, причем эта сумма рассчитывается с учетом ставки рефинансирования Банка России, действовавшей в истекшем периоде.

В ряде случаев, когда ввозимые на территорию РФ товары используются для выполнения работ по соглашению о разделе продукции, предусмотренных программами работ и сметами расходов, они освобождаются от уплаты таможенной пошлины, как и произведенная в соответствии с условиями соглашения вывозимая с таможенной территории РФ продукция.

Налогоплательщиками в условиях рассматриваемого налогового режима выступают организации - инвесторы СРП, признаваемые таковыми в соответствии с Федеральным законом "О соглашениях о разделе продукции".

Налог на прибыль уплачивается инвестором в общем порядке по ставке, действовавшей на дату подписания СРП, с учетом следующих особенностей:

- объектом налогообложения является стоимость части прибыльной продукции, принадлежащей инвестору по условиям СРП (при этом такая стоимость уменьшается на сумму платежей инвестора за пользование заемными средствами, разовых платежей инвестора при пользовании недрами, а также на сумму других не возмещаемых инвестору в соответствии с условиями СРП затрат);
- налог на прибыль инвестора при выполнении работ по СРП уплачивается обособленно от уплаты налога на прибыль по другим видам деятельности;
- налог на прибыль вносится в бюджет субъекта РФ, на территории которого расположен представляемый в пользование участок недр, независимо от места регистрации плательщика;
- по согласованию сторон налог на прибыль уплачивается инвестором в натуральной или стоимостной форме.

При исчислении НДС при реализации инвестором принадлежащей ему в соответствии с условиями СРП произведенной продукции из подлежащих взносов в бюджет в соответствующем периоде сумм этого налога вычитаются все суммы НДС, уплаченные инвестором в этом периоде по приобретенным им для выполнения обязательств товарно-материальным ценностям, а также по работам и услугам.

Разница, возникающая в случае превышения сумм указанного налога, уплаченного инвестором поставщикам, над суммами, исчисленными при реализации произведенной продукции, являющейся собственностью инвестора, подлежит возмещению инвестору по ставке рефинансирования Банка России, действовавшей в соответствующем истекшем периоде.

Обороты между инвестором и оператором по безвозмездной передаче товарно-материальных ценностей, необходимых для выполнения работ по соглашению, а также операции по передаче денежных средств, необходимых для финансирования этих работ в соответствии с утвержденной сметой, освобождаются от НДС. В качестве таких операторов могут выступать созданные инвестором для этих целей на территории РФ филиалы или юридические лица, а также иностранные компании.

Существенные особенности имеют определение налоговой базы, исчисление и уплата НДПИ.

Налоговая база определяется в отдельности по каждому СРП.

Налоговая ставка при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений составляет 340 руб. за тонну. Эта ставка (величина ставки может меняться) применяется с коэффициентом, характеризующим динамику мировых цен на нефть.

Данный коэффициент налогоплательщик ежемесячно определяет по формуле:

К = (Ц - 8) x Р : 252,

где Ц - средний за налоговый период уровень цен нефти сырой марки "Юралс" в долларах США за один баррель; Р - среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю РФ, устанавливаемого Банком России.

Средний за налоговый период уровень цен сырой нефти марки "Юралс" определяется как сумма средних арифметических цен покупки и продажи на мировых рынках нефтяного сырья за все дни торгов, деленная на количество дней торгов в соответствующем налоговом периоде.

Сумма НДПИ при добыче нефти и газового конденсата из нефтегазоконденсатных месторождений исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и определяемой с учетом коэффициента К величины налоговой базы.

При выполнении СРП налоговые ставки, устанавливаемые для расчета НДПИ в обычных условиях, при добыче полезных ископаемых, за исключением нефти и газового конденсата, применяются с коэффициентом 0,5.

Налоговая ставка, устанавливаемая для нефти и газового конденсата, применяется с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти и газового конденсата, который может быть установлен соглашением.

При достижении предельного уровня добычи нефти и газового конденсата, установленного соглашением, применяется ставка 1, которая не изменяется в течение всего срока действия соглашения.

Пример 6.21. Организация добывает нефть в рамках выполнения СРП. В июне 2005 г. было добыто 10 т нефти. Средний за налоговый период уровень цен нефти сорта "Юралс" в долларах США составил 50,94 за баррель, среднее значение за налоговый период курса доллара США к рублю, устанавливаемого Банком России, - 28,5045 руб/долл. США. Организация не достигла предельного уровня коммерческой добычи нефти, установленного в соглашении. Необходимо рассчитать сумму НДПИ, подлежащую уплате за налоговый период.

Согласно п. 3 ст. 346.37 НК РФ налоговая база при добыче нефти определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении. Соответственно, налоговую базу будут составлять 10 т нефти. Согласно п. 5 ст. 346.37 НК РФ налоговая ставка - 340 руб. за тонну. Эта ставка применяется с коэффициентом Кц, который равнялся: 28,5045 руб. x (50,94 долл. США - 15 долл. США) : 261 = 4,8571. В данном случае налоговая ставка применяется с коэффициентом 0,5 до достижения предельного уровня коммерческой добычи нефти, который установлен соглашением.

Сумма налога равна: 340 руб. x 10 т x 4,8571 x 0,5 = 8257,07 руб. за июнь, так как налоговый период по НДПИ равняется одному месяцу.

За пользование недрами инвестор уплачивает государству разовые, ежегодные и регулярные платежи.

Разовые платежи (бонусы) уплачиваются при заключении СРП и (или) по достижении определенного результата.

Ежегодные платежи (рента) уплачиваются за проведение поисковых и разведочных работ, за единицу площади использованного участка недр в зависимости от экономико-географических условий, размера участка недр, вида полезного ископаемого, продолжительности указанных работ, степени геологической изученности участка недр и степени риска.

Регулярные платежи (роялти) рассчитываются в процентном отношении от объема добычи минерального сырья или стоимости произведенной продукции и уплачиваются инвестором в денежной форме или в виде части добытого минерального сырья.

По налогам, которые уплачивают налогоплательщики при выполнении СРП, в налоговые органы по местонахождению участков недр, предоставленных в пользование, необходимо представлять налоговые декларации по каждому налогу и по каждому соглашению отдельно от другой деятельности. В том случае, если участки недр находятся на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ, налоговые декларации представляются по местонахождению налогоплательщиков.

Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждает Минфин России.

Кроме налоговых деклараций налогоплательщики должны представить в указанные налоговые органы не позднее 31 декабря года, предшествующего планируемому, утвержденные в порядке, установленном соглашением, программу работ и смету расходов по соглашению на следующий год. В

случае внесения изменений и (или) дополнений в программу работ и смету расходов налогоплательщик обязан представить указанные изменения и (или) дополнения в срок не позднее 10 дней с даты их утверждения в установленном соглашением порядке. Такое особое требование к налогоплательщикам связано с необходимостью тщательного контроля за экономической оправданностью расходов в целях исключения их завышения для увеличения доли компенсационной продукции, что, соответственно, снижает долю прибыльной продукции, которая делится между инвестором и российской стороной; такое положение в настоящее время существует практически по всем заключенным соглашениям и является причиной серьезных международных конфликтов.

Налогоплательщики подлежат постановке на учет по местонахождению участков недр, предоставленных им в пользование, за исключением случаев, когда эти участки недр находятся на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне РФ (тогда налогоплательщики встают на учет по своему местонахождению). Если в качестве инвестора по СРП выступает объединение организаций, не имеющее статуса юридического лица, то постановке на учет подлежат все организации, входящие в состав объединения.

Форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе инвестора по соглашению в качестве налогоплательщика, осуществляющего деятельность по СРП, устанавливает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (региональные налоговые инспекции).

Особенности налогообложения инвесторов СРП вызвали необходимость выработки особых способов контроля за их деятельностью и полнотой выполнения обязательств перед российской стороной.

Выездной налоговой проверкой может быть охвачен любой период в течение срока действия СРП начиная с года вступления соглашения в силу. Инвестор обязан хранить первичные документы, связанные с исчислением налоговой базы и уплатой налогов в течение всего срока действия соглашения. Выездная налоговая проверка может длиться шесть месяцев, но не превышать этот срок, кроме случаев, когда организация имеет филиалы или представительства; тогда налоговая проверка может быть продлена на один месяц для проверки каждого филиала или представительства.

Выводы

Поступления ЕСХН крайне незначительны: они составили в 2011 г. всего 3879 млн руб., хотя отмечается положительная динамика поступлений; 92,3% суммы налога поступило в консолидированный бюджет субъектов РФ, из него 86,1% - в доходы местных бюджетов. В бюджет Фонда социального страхования РФ поступило 4,8% средств, в бюджеты территориальных фондов обязательного медицинского страхования - 2,5%, в бюджет Федерального фонда обязательного медицинского страхования РФ - 0,15%.

К несомненным достоинствам рассмотренного налогового режима относятся простота исчисления налога, сокращение документооборота, низкая ставка налога, упразднение ряда общепринятых налогов.

Вместе с тем существует ряд факторов, которые делают указанный налоговый режим малопривлекательным для налогоплательщиков. Прежде всего негативное влияние на выбор системы налогообложения оказывает отсутствие возможности зачета НДС по приобретенным товарам (работам, услугам). Этот НДС включается у налогоплательщиков в затраты, т.е. покупатели продукции сельскохозяйственных товаропроизводителей - плательщиков ЕСХН тоже не смогут получить налоговые вычеты по НДС.

Кроме того, налогоплательщики не могут быть уверены в сохранении необходимых соотношений сельскохозяйственной продукции (выращенной рыбы) и ее переработки в общем объеме произведенной продукции, что предполагает переход на общий режим налогообложения и соответствующий пересчет налоговой базы, а это крайне трудоемкая работа.

Списание стоимости приобретенных (изготовленных) основных фондов и нематериальных активов на затраты в момент их постановки на учет на первый взгляд упрощает учет, поскольку исключает расчет амортизационных отчислений. На деле же бухгалтеры вынуждены вести учет по правилам гл. 25 НК РФ на случай возвращения к общему режиму налогообложения.

Поступления единого налога при УСН пока незначительны, но они динамично растут: в 2011 г. они составили 159,0 млрд руб., или 1,6% всех налоговых поступлений. Однако нельзя не отметить, что рост поступлений связан в основном с изменениями налогового законодательства, поскольку в 2006 г. был увеличен размер дохода, позволяющего налогоплательщику перейти на специальный налоговый режим, в

2007 и 2008, 2009 и 2010 гг. расширен круг расходов, снижающих налоговую базу.

Главным препятствием на пути более широкого применения УСН является проблема НДС: предприниматели, не будучи плательщиками этого налога, не могут претендовать на налоговые вычеты по НДС, уплаченному по приобретенным товарно-материальным ценностям.

Упрощенная система отчетности хотя и освобождает налогоплательщиков от ведения бухгалтерского учета, предполагает наличие налогового учета, особенно сложного при определении расходов, и, кроме того, учета основных средств.

Сложен для налогоплательщиков постоянный контроль параметров (среднегодовой стоимости основных фондов, численности работников, величины дохода), за пределами которых они не имеют права на применение специального налогового режима.

Анализ законодательства показывает, что система налогообложения в виде патента для индивидуальных предпринимателей несравненно проще и выгоднее общепринятой и, что очень важно, делает практику уклонения от уплаты налога бессмысленной.

Система налогообложения в виде ЕНВД получила достаточно широкое распространение среди определенного контингента плательщиков, ведущих деятельность, предусмотренную НК РФ для рассматриваемого специального налогового режима. Это связано с тем, что ЕНВД не является добровольным режимом и налогоплательщики обязаны перейти на него при наличии соответствующего регионального и местного налогового законодательства. Все регионы РФ такое законодательство приняли.

Применение понятия "вмененный доход" в определенной степени предполагает отсутствие возможности уклонения от уплаты налога за счет занижения налоговой базы, поскольку основные результаты деятельности налогоплательщиков (реализация, прибыль, доход) в расчетах не участвуют. Безусловно, налог значительно проще рассчитывается и налоговой отчетности у налогоплательщиков значительно меньше. Главная сложность для местных органов власти - экономически оправданное определение корректирующих коэффициентов базовой доходности, резервы совершенствования законодательства в целом - установление базовой доходности по всем видам деятельности в соответствии с научно обоснованными параметрами.

Система налогообложения при выполнении СРП в определенной степени связана с тяжелой экономической ситуацией России в середине 1990-х гг., когда были заключены СРП еще до вступления в силу не только НК РФ, но и Закона о СРП.

Поступления налога, непосредственно связанного с разделом продукции, пока крайне незначительны: от этих соглашений в основном поступают роялти и бонусы. Главным недостатком действующей системы раздела продукции оказался сам принцип раздела, когда делится только прибыльная продукция, т.е. инвестор имеет право на компенсацию своих затрат. Как показала практика, в стремлении увеличить такие затраты все инвесторы подписанных соглашений оказались единодушны. В результате роста затрат инвестора прибыльной продукции в нормативные сроки не оказалось.

Контрольные вопросы и задания

1. В каком порядке (добровольном или принудительном) осуществляется переход на уплату ЕСХН?
2. Перечислите налоги, которые заменяет собой ЕСХН.
3. Должны ли плательщики ЕСХН исполнять обязанности налоговых агентов?
4. Кто по законодательству признается сельскохозяйственным производителем?
5. Какие организации и индивидуальные предприниматели не вправе перейти на уплату ЕСХН?
6. Охарактеризуйте объект налогообложения по ЕСХН.
7. Как в целях налогообложения ЕСХН определяются доходы налогоплательщика?
8. По каким принципам в целях обложения ЕСХН определяются расходы налогоплательщика?
9. В каком порядке списываются расходы на приобретение основных средств?
10. В каком порядке списываются расходы на приобретение нематериальных активов?
11. Как списываются на расходы материальные затраты?
12. Нужно ли восстанавливать суммы амортизации основных средств при переходе со специального на общий режим налогообложения?
13. Как списываются на расходы убытки налогоплательщика?
14. Опишите порядок определения налоговой базы по ЕСХН.
15. Какова величина налоговой ставки по ЕСХН?
16. Каков налоговый период по ЕСХН, в каком порядке уплачиваются авансовые платежи по налогу?

17. В какие сроки организация или индивидуальный предприниматель должны представить декларацию по ЕСХН?
18. Назовите условия перехода на УСН.
19. Какие налоги заменяются единым налогом?
20. Какие налоги и сборы должны платить налогоплательщики, перешедшие на УСН?
21. Перечислите ограничения для перехода на УСН.
22. Вправе ли организации, имеющие обособленные подразделения, не являющиеся филиалами или представительствами, перейти на УСН?
23. Что признается объектом налогообложения при УСН?
24. Каков налоговый период по УСН? Есть ли отчетный период?
25. Какие при УСН применяются налоговые ставки и в каком случае?
26. Как определяются в целях налогообложения единым налогом доходы налогоплательщика?
27. Как определяются в целях налогообложения УСН расходы налогоплательщика?
28. Как рассчитать величину минимального налога при УСН и в каких случаях он взимается?
29. Нужно ли плательщикам единого налога при УСН вести налоговый учет?
30. Как определяется налоговая база по единому налогу при УСН?
31. В каком порядке при исчислении налоговой базы при УСН учитывается убыток, полученный в предыдущих налоговых периодах?
32. Опишите порядок представления налоговой декларации при УСН.
33. В каком случае индивидуальный предприниматель может перейти на патентную форму уплаты налога?
34. Как рассчитывается стоимость патента?
35. В чем особенность показателя "вмененный доход" и в чем целесообразность его применения?
36. Какие категории налогоплательщиков переводятся на уплату ЕНВД?
37. Назовите специальные термины, введенные в законодательство по ЕНВД.
38. Обязателен ли переход на уплату ЕНВД?
39. Каковы полномочия местных органов власти в части установления ЕНВД?
40. Перечислите налоги, которые уплачивают организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на ЕНВД.
41. Являются ли организации и индивидуальные предприниматели, переведенные на ЕНВД, плательщиками НДС?
42. Для чего в расчет ЕНВД вводятся корректирующие коэффициенты?
43. Как участвует в расчете ЕНВД физический показатель деятельности налогоплательщика?
44. Что является объектом налогообложения по ЕНВД?
45. Как рассчитывается налоговая база по ЕНВД?
46. В каком порядке плательщики ЕНВД уплачивают взносы на обязательное пенсионное страхование?
47. Назовите налоговый период по ЕНВД.
48. Как рассчитывается ЕНВД при изменении в течение налогового периода физического показателя деятельности налогоплательщика?
49. Как распределяются средства ЕНВД?
50. Каковы сроки уплаты ЕНВД?
51. Кто признается инвестором по СРП?
52. Как определяется понятие "продукция" при исчислении налоговой базы по налогам, уплачиваемым инвесторами СРП?
53. Чем отличается понятие "продукция" от понятия "произведенная продукция" в налоговом законодательстве по выполнению СРП?
54. Что такое раздел продукции?
55. Как делится прибыльная продукция между инвестором и государством, предоставляющим в пользование участки недр?
56. В чем особенность понятия "компенсационная продукция", чем оно отличается от понятия "расходы налогоплательщика"?
57. Перечислите налоги, которые уплачивают инвесторы СРП.
58. Какие особенности имеет расчет налоговой базы по налогу на прибыль в условиях выполнения СРП?

59. Как уплачивается НДС при выполнении СРП?
60. Каковы особенности уплаты НДПИ в условиях СРП?
61. Каков порядок регистрации налогоплательщиков - инвесторов СРП?
62. Каковы сроки проведения выездных налоговых проверок по СРП?

Задачи

Задача 1.

Выручка от реализации ООО "Марат" за девять месяцев 2010 г. составила 1 500 000 руб., в том числе:

- от реализации выращенных зерновых культур - 1 200 000 руб.;
- от реализации продукции первичной переработки овощных культур - 100 000 руб.;
- от сдачи имущества в аренду - 900 000 руб.;
- от реализации продукции, имеющейся на балансе консервного завода, - 200 000 руб.

Имела ли право организация перейти на уплату ЕСХН?

Задача 2.

Выручка от реализации сельскохозяйственной продукции ООО "Персик" за 9 месяцев 2010 г. составила 54 млн руб., в том числе:

- от реализации плодовых культур - 40 млн руб.;
- от реализации семян - 6 млн руб.;
- от оказания услуг по сдаче складов в аренду - 4 млн руб.;
- от реализации продукции первичной переработки плодовых культур - 4 млн руб.

Организация имеет обособленное подразделение, не являющееся филиалом.

Имела ли право организация перейти на уплату ЕСХН?

Задача 3.

ООО "Апельсин" работает на общем режиме налогообложения и занимается производством и первичной переработкой сельскохозяйственной продукции, выручка от которой составляет более 90% общего объема выручки.

Администрация приняла решение о переходе на уплату ЕСХН с 2010 г. и подала в налоговый орган соответствующие документы 30 декабря 2009 г. Филиалов и представительств организация не имеет.

Какое мотивированное решение должен был принять налоговый орган?

Задача 4.

Организация была создана в 2010 г. и подала заявление о постановке на учет в налоговый орган 1 апреля 2010 г. Она претендовала на специальный налоговый режим ЕСХН.

С какого периода организация имела право на специальный налоговый режим - уплату ЕСХН?

Задача 5.

ООО "Зеркало" - плательщик ЕСХН за 2011 г. получило доход от реализации произведенной сельскохозяйственной продукции 6,4 млн руб., от сдачи имущества в аренду - 2 млн руб., предоплату в счет поставки продукции - 2 млн руб., имущество в форме залога в качестве исполнения обязательств - 2,4 млн руб.

Определите величину дохода, которую следовало включить в расчет налоговой базы по ЕСХН.

Задача 6.

Индивидуальный предприниматель Петров продает произведенную им сельскохозяйственную продукцию (огурцы) другому индивидуальному предпринимателю - своему брату. Сделка проходит в Рязанской области, где рыночная цена огурцов в июне (момент осуществления сделки) за 1 кг равняется 10 руб. Реализована за июнь 1 т огурцов по цене 4,2 руб. за 1 кг. Затраты налогоплательщика на производство и продажу огурцов составили 3 тыс. руб.

Определите налоговые последствия сделки.

Задача 7.

В 2010 г. ООО "Яблоко", работающее в условиях ЕСХН, получило убыток в размере 5,2 млн руб.

В 2011 г. налоговая база составила 9,6 млн руб.

Определите налоговые обязательства организации за 2011 г.

Задача 8.

В поселке Дорохово Московской области работает прачечная, клиентами которой являются физические лица, поэтому ее деятельность считается бытовым обслуживанием населения. В местном

налоговом законодательстве отражено, что все виды бытового обслуживания населения переводятся на ЕНВД.

В апреле и мае 2011 г. в прачечной работали 10 человек, в июне взяли дополнительно еще троих работников, каждый из которых устроился работать на половину дня. Местные органы власти установили K_2 = 0,5, а K_1 = 1,17.

Рассчитайте сумму ЕНВД.

Задача 9.

Организация оказывает транспортные услуги, в том числе по перевозке грузов и пассажиров, для чего задействовано 10 автомобилей. Пять автомобилей перевозят грузы, остальные - пассажиров (каждый автомобиль имеет 15 посадочных мест).

Коэффициенты K_2 и K_1 условно в расчетах ЕНВД не участвуют.

Рассчитайте сумму ЕНВД за налоговый период.

Задача 10.

Организация оказывает услуги по сдаче торговых мест в аренду. В IV квартале 2010 г. в аренду сдали четыре торговых места площадью по 8 кв. м, в I квартале 2011 г. - пять торговых мест, из которых два - по 3 кв. м и три - по 6 кв. м. Местные органы власти установили K_2 = 0,5, а K_1 = 1,1 и в 2010, и в 2011 гг.

Определите квартальные размеры ЕНВД за 2010 и 2011 гг.

Задача 11.

В I квартале 2010 г. организация передала в аренду пять земельных участков для организации торговых мест. Площадь четырех участков - по 7 кв. м, пятого - 12 кв. м.

Местные органы власти установили K_2 = 0,6, а K_1 = 1,1.

Определите величину ЕНВД.

Задача 12.

Организация оказывает ветеринарные услуги населению. В организации есть два отделения: в Московской и Калужской областях. В IV квартале 2010 г. в Московской области работали пять человек, а в Калужской - семь человек.

Корректирующие коэффициенты K_2 установлены в Московской области 0,8, в Калужской - 0,5, K_1 = 1,1.

Определите квартальные налоговые обязательства по ЕНВД.

Задача 13.

Организация занимается двумя видами деятельности: оказывает услуги по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автомобилей, а также по хранению автомобилей на платной стоянке.

Услугами по ремонту и техническому обслуживанию автомобилей в III квартале 2010 г. занято 15 человек, а услугами по хранению автомобилей на платной стоянке, площадь которой составляет 2500 кв. м, - четыре человека. Считать условно корректирующие коэффициенты равными единице.

Определите сумму ЕНВД за III квартал 2010 г.

Задача 14.

Организация имеет магазин площадью 86 кв. м и торговый павильон площадью 11 кв. м. Считать условно корректирующие коэффициенты равными 1.

Рассчитайте сумму ЕНВД за налоговый период.

Задача 15.

Организация оказывает бытовые услуги населению. Число работников в I квартале 2007 г. неизменно составляло 15 человек. Корректирующие коэффициенты условно в расчетах не участвуют.

За налоговый период уплачено 6800 руб. взносов на обязательное пенсионное страхование.

Определите размер налоговых обязательств налогоплательщика за налоговый период.

Задача 16.

Индивидуальный предприниматель, применяющий с 1 января 2010 г. УСН, выбрал в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов.

За период деятельности с января по июнь 2010 г. он не получал доходов от предпринимательской деятельности, а его расходами была уплата арендных платежей. Первый доход получен в июле 2010 г.

Имел ли право индивидуальный предприниматель уменьшить полученный доход на величину произведенных ранее расходов?

Задача 17.

Доходы организации, работающей в условиях УСН, от реализации товаров за налоговый период составили 18 000 руб. В этом же налоговом периоде было реализовано имущество на сумму 5000 руб., получено штрафов от поставщика за нарушение условий поставки продукции на сумму 2000 руб.

Определите доход организации за налоговый период.

Задача 18.

Организация за налоговый период приобрела материалов на сумму 8600 тыс. руб. (в производство списано 6000 тыс. руб.), расходы на оплату труда составили 3500 тыс. руб., расходы на командировки - 720 тыс. руб., в том числе сверх норм, установленных Правительством РФ, - 102 тыс. руб.

Определите величину расходов, на которые организация может снизить доходы при определении объекта налогообложения при УСН за налоговый период.

Задача 19.

Налогоплательщик по итогам налогового периода получил доходы в сумме 600 тыс. руб., а также понес расходы, уменьшающие доходы, в сумме 750 тыс. руб.

Определите налоговые обязательства налогоплательщика.

Задача 20.

Налогоплательщик по итогам налогового периода получил доходы в сумме 900 тыс. руб. и понес расходы в сумме 1200 тыс. руб.

Определите сумму минимального налога и сумму убытка, переносимого на следующие налоговые периоды.

Задача 21.

По итогам налогового периода за 2010 г. налогоплательщик получил доход в размере 900 тыс. руб. и осуществил расходы в размере 1100 тыс. руб.

По итогам налогового периода за 2011 г. получены доходы в размере 1300 тыс. руб. и понесены расходы в размере 800 тыс. руб.

Определите налоговые обязательства за 2011 г.

Задача 22.

Налогоплательщик, выбравший в качестве объекта налогообложения доходы, по итогам отчетного периода исчислил квартальный авансовый платеж по единому налогу в сумме 7000 тыс. руб.

Сумма уплачиваемых взносов на обязательное пенсионное страхование за квартал составила 3300 тыс. руб.

Определите сумму квартального авансового платежа по единому налогу.

Задача 23.

Организация, выбравшая в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, за I квартал налогового периода уплатила авансовый платеж 210 тыс. руб.

За первое полугодие доходы организации, уменьшенные на величину расходов, составили 2800 тыс. руб.

Определите сумму единого налога за первое полугодие.

Задача 24.

Доход индивидуального предпринимателя, выбравшего в качестве объекта налогообложения доходы, за налоговый период составил 4900 тыс. руб. За этот же период он уплатил взносы на обязательное пенсионное страхование в сумме 1300 тыс. руб. и выплатил пособия по временной нетрудоспособности из своих средств в сумме 24 тыс. руб.

Определите величину налоговых обязательств за налоговый период.

Задача 25.

Доход организации, выбравшей в качестве объекта налогообложения доходы за минусом расходов, за налоговый период составил 12 400 руб. Сумма расходов за этот период составила 11 600 руб. За налоговый период уплачено 1800 тыс. руб. взносов на обязательное пенсионное страхование.

Определите сумму налоговых обязательств по единому налогу за налоговый период.

Литература

1. Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: Магистр, 2007.

2. Горбунова В.В. Сложные ситуации по применению спецрежимов // Налоговая политика и практика. 2012. N 2.

3. Джонстон Д. Анализ экономики геологоразведки, рисков и соглашений в международной нефтегазовой отрасли. М.: ЗАО "ОлимпБизнес", 2005.
4. Забегалова Е.Л. Совершенствовать порядок применения единого сельскохозяйственного налога // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 2007. N 1.
5. Исакина Е.Н. Системы налогообложения индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица и особенности их применения // Налоговый вестник. 2006. N 11.
6. Истратова М.В. Упрощенная система налогообложения и ЕНВД в 2007 году. М.: Статус-Кво 97, 2007.
7. Касьянова Г.Ю. Сельскохозяйственные товаропроизводители: особенности налогообложения и учета. М.: АБАК, 2012.
8. Козлова Л.А. Об упрощенной системе налогообложения // Налоговый вестник. 2007. N 5.
9. Кочергов Д.С., Устинова Е.В. Упрощенная система налогообложения: Практ. пособие. М.: Омега-Л, 2012.
10. Красноперова О.А. Специальные налоговые режимы. М.: РидГрупп, 2012.
11. Крутякова Т.Л., Карсетская Е.Л. Упрощенка: учет расходов. М.: АйСи Групп, 2012.
12. Ланина И.Б. Упрощенная система налогообложения в таблицах // Справочник экономиста. 2006. N 11.
13. Левкевич М.М. Малый бизнес. Учет и налогообложение: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2012.
14. Лермонтов Ю.М. Новое в налогообложении сельхозпроизводителей // Бухгалтерский учет. 2006. N 19.
15. Малис Н.И. Налогообложение субъектов малого предпринимательства // Аудит и финансовый анализ. 2002. N 2.
16. Малис Н.И. Налоговый аспект государственной поддержки малого предпринимательства // Финансы. 2008. N 6.
17. Малис Н.И. Об упрощенной системе налогообложения на основе патента // Налоговый вестник. 2006. N 8.
18. Налоговый вестник. 2006. N 5.
19. Налоговый кодекс Российской Федерации.
20. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М.: МЦФЭР, 2006.
21. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. М.: ГроссМедиа, 2007.
22. Сергеева Т.Ю., Лубкова О.В., Фирстова О.Ю. Вмененка и упрощенка 2012. Практическое руководство. М.: Омега-Л, 2012.
23. Толкушкин А.В. Комментарий (постатейный) к главе 26.2 Налогового кодекса Российской Федерации "Упрощенная система налогообложения". М.: Юрайт, 2003.
24. Толкушкин А.В. Комментарий к главе 26.3 "Единый налог на вмененный доход" НК РФ. М.: Юрайт, 2004.
25. Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции".
26. Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. N 167-ФЗ "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации".
27. Черник Д.Т. Налоги. М.: Финансы и статистика, 2006 (Главная книга "Все об упрощенной системе налогообложения").

Модуль 7. НАЛОГИ НА ИМУЩЕСТВО

7.1. Сущность налогов на имущество
7.2. Транспортный налог
7.3. Налог на имущество организаций
7.4. Земельный налог
7.5. Налог на имущество физических лиц

Цели модуля - раскрытие сущности налогов на имущество и знакомство с тем, как налоги на имущество рассматривались в классических научных трудах в области экономики, а также с современной трактовкой; общая характеристика транспортного налога, налога на имущество организаций, земельного налога и налога на имущество физических лиц; ознакомление с основными правовыми нормами, регулирующими отношения в области обложения транспортным налогом, налогом на имущество

организаций, земельным налогом и налогом на имущество физических лиц, и рассмотрение конкретных ситуаций, связанных с применением этих налогов.

Изучив модуль, студент должен:

- понимать сущность налогов на имущество и знать, как налоги на имущество рассматривались в классических научных трудах в области экономики;
- владеть общей информацией о налогах на имущество, действующих в Российской Федерации, и правовой базой, регулирующей отношения в области обложения транспортным налогом, налогом на имущество организаций, земельным налогом и налогом на имущество физических лиц;
- уметь применять полученные знания для решения конкретных задач, связанных с исчислением, взиманием и уплатой названных налогов.

7.1. Сущность налогов на имущество

Общая характеристика налогов на имущество, действующих в Российской Федерации

В российской налоговой системе существуют четыре налога, которые относятся к **налогам на имущество**.

Это транспортный налог, налог на имущество организаций, земельный налог и налог на имущество физических лиц. Правовая база для этих налогов содержится соответственно в гл. 28, 30, 31 НК РФ и в Законе РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц", а также в законах субъектов РФ и нормативных правовых актах представительных органов муниципальных образований, принимаемых в соответствии с НК РФ.

В отличие от налогов, прямо или косвенно связанных с налогообложением **текущих доходов** или **расходов**, налоги на имущество тесно связаны с **объектами длительного пользования**, обычно относящимися к объектам основных средств.

В бухгалтерском учете согласно ПБУ 6/01 "Учет основных средств" объект относится к основным средствам, если он используется для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, управления организацией, предоставления во временное владение и пользование, при этом объект предназначен для использования в течение длительного времени (свыше 12 месяцев), не предполагается последующая его перепродажа и он способен приносить экономические выгоды (доход) в будущем. В ПБУ 6/01 перечисляются такие основные средства, как здания, сооружения, машины и оборудование, приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, инвентарь и принадлежности, скот, насаждения, дороги. В составе основных средств учитываются также капитальные вложения в земельные участки, объекты природопользования, улучшение земель, арендованные объекты основных средств.

В НК РФ в ст. 257 гл. 25, относящейся к налогу на прибыль организаций, под основными средствами понимается часть имущества, используемого в качестве средств труда для производства и реализации товаров, выполнения работ, оказания услуг, управления организацией и относящегося к амортизируемому имуществу, которое согласно ст. 256 НК РФ имеет срок полезного использования более 12 месяцев.

Поскольку при приобретении данного имущества уже были уплачены действующие налоги как на доходы, так и на расходы, то это означает, что налоги на имущество берутся еще раз либо с уже полученных доходов и произведенных расходов, либо с потенциальных доходов, которые данное имущество может приносить в будущем, например при сдаче его в аренду.

Налоги на имущество в классических научных трудах

В классических работах шотландского экономиста А. Смита "Исследование о природе и причинах богатства народов" (1776) и английского экономиста Д. Рикардо "Начала политэкономии и податного обложения" (1817) налоги, связанные с имуществом, обсуждаются, как правило, в отношении доходов, получаемых собственником имущества от сдачи частной собственности в аренду, - в те времена рента была одним из самых важных объектов налогообложения.

Смит много внимания уделил земельной ренте и поземельному налогу на нее, а также доходу в виде арендной платы при сдаче дома в аренду, причем ренту с дома он считал состоящей из двух частей, которые он называл строительной (собственно со строения) и земельной рентой, а самым подходящим

объектом обложения считал земельную ренту с участков под домами.

Рикардо писал, что рентой пользовались часто те, кто после многих лет упорного труда накопил средства на покупку земли или дома. Он полагал, что налоги, которыми была обременена земельная собственность, существенным образом мешали ее переходу в руки тех, кто мог бы дать ей наиболее производительное употребление. А земля, рассматриваемая как наиболее пригодный объект для налогообложения, из-за риска возможных потерь от такого обложения, неопределенной природы и переменчивой стоимости подобного риска становилась удобным предметом для спекуляции, носящей скорее характер биржевой игры, чем здоровой торговли. Это способствовало переходу ее в руки тех, кто обладал больше свойствами игрока, чем благоразумного собственника, умеющего использовать землю наиболее разумно. К тому же при неравномерном обложении ренты нарушался, по мнению Рикардо, принцип, который всегда должен был оставаться священным, - неприкосновенность собственности.

Рикардо вообще скептически относился ко многим налогам и считал, например, немыслимым, чтобы какой-нибудь налог на землю поощрял земледелие. Как писал Рикардо, даже умеренный налог не мог поощрять производство и пусть незначительно, но задерживал его рост. По убеждению Рикардо, если бы земля вовсе не была обложена и та же сумма взималась как-нибудь иначе, земледелие процветало бы в значительно большей степени.

Смит аналогично полагал, например, что с незаселенных домов не должны были платиться налоги, ибо иначе они целиком ложились бы на собственника предмета, не доставляющего ему ни удобств, ни дохода. Дома же, в которых жили сами собственники, а не арендаторы, по мнению Смита, должны были облагаться не в соответствии с их строительной стоимостью, а согласно справедливой оценке - **вероятному доходу в случае сдачи их внаем**, поскольку в противном случае, как отмечал Смит, такой налог в соединении с другими налогами разорил бы почти все богатые и знатные фамилии любой цивилизованной страны.

Смит констатировал, что было трудно точно определить размер дохода в виде ренты для каждого дома и установить соответствующий налог, поэтому налоги устанавливали в соответствии с более очевидными признаками. Например, в Великобритании подымная подать бралась с каждого очага, и чтобы определить, сколько очагов в доме, сборщику налогов надо было осматривать все комнаты в нем, что сделало налог ненавистным для населения, и в XVIII в. после революции он был отменен как клеймо рабства. Следующий налог этого рода взимался с окон в доме, число которых можно было считать снаружи, не входя во все комнаты дома, так что посещение сборщика налога было менее неприятно, чем при взимании подымной подати.

По мнению Смита, главное возражение против всех подобного рода налогов - это их неравномерность худшего сорта и прямое противоречие сформулированному им первому основному принципу налогообложения, согласно которому граждане должны платить налоги соответственно своей способности и силам, т.е. доходу, каким они пользуются под защитой и покровительством государства, в результате чего такие налоги часто ложатся гораздо тяжелее на бедных, чем на богатых.

Помимо обсуждения вопросов налогообложения имущества в связи с доходами, которое оно приносило или могло приносить, Смит рассматривал аналогичные вопросы в связи с расходами на приобретение имущества, при этом он выделял два способа налогообложения предметов потребления: первый, когда потребитель уплачивает ежегодно определенную сумму за пользование товарами и их потребление, и второй, когда товары облагаются налогом до передачи их потребителю, будучи еще на руках у торговца, при этом для обложения первым способом подходят товары длительного пользования, а вторым способом наиболее целесообразно облагать товары немедленного потребления. В качестве примера первого способа обложения Смит рассматривал налог на экипажи, отмечая, что экипаж при бережном обращении служил 10 - 12 лет и мог быть обложен налогом раз навсегда, прежде чем выйдет из рук каретного мастера, но покупателю удобнее было бы платить 4 фунта в год за право держать экипаж, чем сразу заплатить на 40 - 48 фунтов дороже каретнику. Аналогично различные налоги, взимаемые с домов, было удобнее уплачивать посредством умеренных годичных взносов, чем при установлении тяжелого налога при постройке их или первой продаже. В этом способе налогообложения имущества просматривается определение налога на имущество как налога на потребление, который уплачивается в рассрочку в течение срока полезного использования имущества.

Привязка налогов на имущество к местным налогам прослеживается в классической работе английского экономиста А. Маршалла "Принципы экономической науки" (1890), в которой он рассматривает многие проблемы имущественного, в частности земельного, регулирования, а эффективность действия местных налогов ставит в зависимость от того, на что расходуются средства, полученные местной властью,

и как они используются при этом. Так, **для ясности изложения своих взглядов** Маршалл ввел понятие обременительных и вознаграждаемых сборов, назвав сборы **обременительными**, если в дальнейшем они не приносят компенсирующих выгод выплачивающим их лицам, и **вознаграждаемыми**, если в дальнейшем они приносят выгоды выплачивающим их лицам. Обременительные сборы побуждают к миграции тех людей, на которых они налагаются, а вознаграждаемые сборы, расходуемые местными властями на освещение, канализацию и другие подобные цели, обеспечивают выплачивающим их людям получение необходимых услуг и комфорта дешевле, чем каким бы то ни было другим способом, так что подобные сборы, когда ими со знанием дела и честно распоряжаются, могут принести чистую выгоду выплачивающим их людям, и повышение этих сборов может не вытеснить, а привлечь население и промышленность.

Обсуждая проблемы миграции, Маршалл писал, что квартиросъемщик рассматривает выплачиваемые им сборы как часть общей стоимости аренды, при этом он оценивает жизненные удобства, которые обеспечиваются ему местной властью за счет средств, полученных от местных сборов, и приносят ему выгоды. При прочих равных условиях квартиросъемщик выбирает районы, в которых низка совокупная сумма аренды и обременительных сборов, а не только каждая составляющая этой суммы в отдельности. Когда человек меняет свое местожительство в силу какой-то причины, он полностью взвешивает все соображения относительно существующих и будущих сборов в разных местностях, которые подходят для его целей.

Критически относясь к обременительным сборам, Маршалл считал, что их давление на строительных спекулянтов и других промежуточных владельцев не очень велико и даже многие виды сборов, на которые они жаловались, в действительности обогатили их, а вот для предпринимателей в строительстве рост таких сборов увеличивал риск и плату общества за такой риск, что, по мнению Маршалла, указывает на зло, возникающее в связи с крупным и внезапным увеличением сборов, особенно в отношении жилых помещений, облагаемая стоимость которых высока по сравнению с чистым доходом жильца.

Обсуждая проблемы концентрации населения и застройки территорий, Маршалл предлагал, чтобы сборы исчислялись главным образом в зависимости от стоимости участков при незначительном учете стоимости строений либо при полном отказе от него. Спустя некоторое время количество возведенных зданий на отдельном участке менялось бы в зависимости от правил, установленных местными властями, пропорционально выгодности расположения участка, и появилась бы тенденция к увеличению валовой стоимости участков в более выгодных районах.

Поскольку большая концентрация населения, как писал Маршалл, угрожает острой нехваткой свежего воздуха и света, мест для игр, то, чтобы избежать этого, требуются большие расходы, и наиболее подходящим регулятором и источником покрытия соответствующих расходов ему представлялись налоги, связанные с правом частной собственности на землю, ибо частные лица были лишь держателями земли и не обладали правом ухудшать общественное благосостояние тесной застройкой. При этом Маршалл затруднялся точно сказать, возрастет ли в целом концентрация населения, поскольку многое будет зависеть от местных норм, регулирующих строительство.

Рассматривая налоги на дома, Маршалл отмечал простоту их нормирования и сбора, а также малозатратность и вспоминал прежние времена, когда облагались очень большим налогом окна в доме, при этом такой налог предполагал изъятие средств у людей как у владельцев и пользователей домов, а не окон в них. Маршалл считал, что точно так же, как окна служат характеристикой дома, и дом характеризует масштабы и стиль расходов домашнего хозяйства вообще, поэтому, когда налогообложению подлежат дома, преследуется цель обложения владения и использования средств, обеспечивающих жизнь при определенном общем уровне комфорта и в определенных социальных условиях.

Маршалл считал, что дальновидный государственный деятель должен испытывать больше ответственности при разработке законов, касающихся земли и недвижимости, чем каких-либо других видов богатства, и что с экономической и этической точек зрения земля должна везде и всегда рассматриваться в качестве самостоятельной вещи, а суммы сборов с земли при необходимости лучше всего было бы дополнить небольшими местными налогами на недвижимость, устанавливаемыми по усмотрению местных властей, при этом пошлина с заселенных домов могла бы быть отменена, а основные сборы дифференцированы и установлены на более низком уровне для домов небольших размеров и по высокой ставке - для очень больших домов.

В рассуждениях Маршалла видна его склонность рассматривать налоги на имущество в непосредственной связи с их регулирующей функцией.

Постепенно в развитых странах основную фискальную функцию стали выполнять, во-первых, прямые налоги на доходы, во-вторых, косвенные налоги на расходы, а налоги на имущество начали играть

заметную роль на местном уровне. Так, описывая действовавшую в конце 1990-х гг. налоговую систему США, лауреат Нобелевской премии по экономике, американский экономист П. Самуэльсон в своей знаменитой книге "Экономика" отмечал, что более половины федерального дохода США составляли сборы подоходного налога и налога на прибыль, остальную часть - налоги с фондов оплаты труда и на потребительские блага. Большую же часть дохода местных властей составляли **налоги на имущество**, а для правительств штатов наиболее важен налог с оборота, при этом налоги на собственность составляли около 30% общего дохода в штатах и на местах.

Местные власти ежегодно назначали ставку налога на собственность, в основном на недвижимость (землю и здания), который взимался с оценочной стоимости собственности, причем часто **оценочная стоимость была намного меньше реальной рыночной стоимости собственности**. Местные власти полагались на надежность сборов налогов на собственность, так как дома и земли не могут легко перелетать в соседний штат, чтобы избежать уплаты налогов.

Однако, по мнению Самуэльсона, налог на собственность зачастую нарушает принцип горизонтального равенства, согласно которому субъекты, равные по сути, должны платить равные налоги. Например, в Нью-Йорке многонаселенные жилые дома облагались гораздо более высоким налогом, чем дома, в которых жила всего одна семья. Кроме того, поскольку стоимость собственности пересматривалась редко, соседи, владеющие схожими домами, могли платить очень разные суммы налога. Самуэльсон приводил пример Калифорнии, где ставка налога на собственность определялась ценой покупки дома, а не его рыночной стоимостью, так что человек, купивший дом за 200 тыс. долл. в 1990 г., платил налог на собственность, в 20 раз превышающий налог, уплачиваемый его соседом, купившим такой же дом за 20 тыс. долл. в 1970 г., т.е. еще до того, как цены на калифорнийскую недвижимость выросли до небес.

Как отмечал Самуэльсон, налог на собственность вызвал много споров во время жилищного бума в 1970-х гг., когда расценки на недвижимость и, соответственно, налоги возросли до невиданных размеров. По всей стране налогоплательщики были крайне возмущены. В штате Массачусетс избиратели предложили план, ограничивающий размер налоговых платежей 2,5% рыночной стоимости, и большая часть штатов ввела ограничения по налогу на собственность и другим налогам, но во время спада начала 1990-х гг. эти налоговые ограничения вызвали в некоторых городах и штатах сокращение налоговых сборов и объема правительственных услуг.

Среди объектов облагаемой собственности Самуэльсон, как и классики XVIII - XX вв., особо выделял землю и рассматривал вопросы ее налогообложения в связи с земельной рентной. Он отмечал, что земля всегда будет использоваться в хозяйственной деятельности независимо от того, какое значение ренты установит конкуренция, и это постоянство предложения имеет очень важные последствия.

Самуэльсон замечал, что правительство стремится избегать налогообложения зданий, чтобы не влиять на объем строительной активности, и рассматривал последствия введения 50%-ного налога на земельную ренту за использование фиксированного количества земли в сельском хозяйстве или в городе. Так как после введения налога общий спрос на услуги земли не изменится, при новой цене, включающей налог, люди по-прежнему будут предъявлять спрос на все фиксированное предложение земли. Из-за постоянного объема предложения рыночная цена земли с учетом налога не изменится и будет равна своему исходному значению, поэтому налог целиком будет выплачен из дохода землевладельца. Влияние введения 50%-ного налога на землевладельцев аналогично такому воздействию на них, которое произошло бы, если бы кривая спроса сдвинулась вниз таким образом, что равновесный доход землевладельцев после уплаты налогов составил бы теперь лишь половину прежнего дохода. Налог на фиксированное количество земли не меняет ее рыночную цену, но уменьшает доход землевладельцев.

В связи с неизбежным недовольством землевладельцев и возрастанием цены на землю в результате урбанизации Самуэльсон вспоминал идею Генри Джорджа о едином земельном налоге, основанную на том, что в условиях совершенной конкуренции землевладельцы никак не могут изменить общий объем предложения и земля будет использоваться независимо от дохода, какой она приносит. Как писал Самуэльсон, Джордж призывал к финансированию деятельности государства главным образом через налоги на землю при уменьшении или упразднении всех остальных налогов на капитал и труд, полагая, что такой налог улучшит систему распределения дохода без ущерба для производительности экономики.

Самуэльсон показал, что налог на чистую экономическую ренту не меняет ничьего экономического поведения: ни пользователей земли, так как цена их спроса постоянна, ни землевладельцев, так как предложение земли фиксировано. Как указывал Самуэльсон, США никогда не были близки к идеалу единого земельного налога, однако многие идеи Джорджа восприняли политические и экономические реформаторы. В качестве теоретической основы движения в поддержку единого земельного налога в конце

XIX в. Самуэльсон назвал теорию чистой экономической ренты, а практическую же подоплеку этого движения Самуэльсон видел в следующем: в то время происходило освоение западных территорий иммигрантами и те, кто оказался удачливее и расторопнее, купив землю раньше, получили значительную прибыль за счет резкого повышения земельной ренты, из-за чего в обществе были недовольные, считавшие, что землевладельцы получили "незаработанные земельные выигрыши".

Подводя итоги, можно констатировать, что налоги на имущество весьма удобны для власти, ибо имущество, которое облагается этими налогами, нелегко утаить и довольно легко контролировать. Налогоплательщику же труднее всего уйти от уплаты этих налогов, и нередко налоги на имущество могут быть неоправданно обременительными для налогоплательщиков. У всех государств всегда было желание обложить определенные виды имущества налогами, и для обоснования необходимости такого налогообложения чаще всего рассматривались потенциальные доходы, которые могли быть получены от сдачи имущества в аренду, т.е. на самом деле чаще всего обсуждались вопросы обложения доходов от имущества, а не самого имущества.

Необходимо также отметить, что имущество приобретается на средства, с которых уже были уплачены налоги на доходы, а в момент приобретения имущества уплачиваются налоги на потребление. Имущество, обычно длительного пользования, которое облагается налогами, как правило, определяет богатство населения и производственный потенциал страны, так что эти налоги должны иметь прежде всего целевой, а не фискальный характер, например целью может быть стремление к социальной справедливости, ограничение некоторых видов имущества по тем или иным параметрам (природопользовательским, экологическим, архитектурным и т.п.), пополнение бюджета за счет средств, которые налогоплательщики утаили от налогов на доходы и других налоговых сборов.

7.2. Транспортный налог

В соответствии со ст. 17 части первой НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а также налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком, если они предусмотрены законодательством.

Согласно ст. 14 части первой НК РФ транспортный налог относится к региональным налогам. Согласно ст. 12 части первой НК РФ **региональными** признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах, причем при их установлении законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ определяют в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, **налоговые ставки, порядок** и **сроки уплаты налогов**, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ, а также могут устанавливать **налоговые льготы**, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Конкретные положения, относящиеся непосредственно к транспортному налогу, содержатся в гл. 28 НК РФ.

Согласно ст. 356 НК РФ транспортный налог устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

На примере транспортного налога видно, каким образом с помощью данного налога можно экономическими методами эффективно регулировать использование тех или иных видов транспорта. Например, повышая ставку налога с увеличением размера легкового автомобиля, можно было бы эффективно улучшить дорожную обстановку в городах.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками в соответствии со ст. 19 части первой НК РФ признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать налоги. **Налогоплательщиками в отношении транспортного налога** согласно ст. 357 НК РФ являются лица, на которых по законодательству РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом

налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента официального введения в действие гл. 28 НК РФ, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности, при этом лица, на которых зарегистрированы эти транспортные средства, уведомляют налоговый орган по месту своего жительства о передаче на основании доверенности таких транспортных средств.

Объекты налогообложения

Объектом налогообложения признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ (ст. 358 НК РФ).

Налоговая база, налоговый период

После того как определен объект налогообложения, необходимо установить, каким образом должен исчисляться налог, на кого возложена обязанность его перечисления в бюджет и каков порядок взимания и уплаты налога.

Согласно ст. 52 части первой НК РФ сумму любого налога, подлежащую уплате за налоговый период, следует исчислять исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

Налоговая база определяется как (ст. 359 НК РФ):

- мощность двигателя в лошадиных силах - для транспортных средств с двигателями, для которых определяется мощность двигателя, за исключением воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя;
- суммарная паспортная статическая тяга всех реактивных двигателей на взлетном режиме в земных условиях в килограммах силы - для воздушных транспортных средств, для которых определяется тяга реактивного двигателя;
- валовая вместимость в регистровых тоннах - для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость;
- единица транспортного средства - для прочих водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей.

Налоговая база определяется в отдельности по каждому транспортному средству.

Согласно ст. 360 НК РФ в качестве **налогового периода** для транспортного налога установлен **календарный год**.

Отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются **I квартал, II квартал, III квартал,** но законодательные (представительные) органы субъектов РФ при введении в действие налога на территории субъекта вправе не устанавливать отчетные периоды.

Ставки налога, вычеты, исчисление налога

Применение тех или иных **ставок транспортного налога** устанавливается ст. 361 НК РФ.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в зависимости от мощности двигателя, тяги реактивного двигателя или валовой вместимости транспортного средства в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну транспортного средства или одну единицу транспортного средства. В табл. 7.1 приведены номинальные ставки транспортного налога.

Таблица 7.1. Номинальные ставки транспортного налога

Объект налогообложения	Налоговая ставка, руб.

Автомобили легковые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	3,5
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	7,5
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	15
Мотоциклы и мотороллеры с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 20 л. с. (до 14,7 кВт) включительно	1
свыше 20 л. с. до 35 л. с. (свыше 14,7 кВт до 25,74 кВт) включительно	2
свыше 35 л. с. (свыше 25,74 кВт)	5
Автобусы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 200 л. с. (до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л. с. (свыше 147,1 кВт)	10
Автомобили грузовые с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	2,5
свыше 100 л. с. до 150 л. с. (свыше 73,55 кВт до 110,33 кВт) включительно	4
свыше 150 л. с. до 200 л. с. (свыше 110,33 кВт до 147,1 кВт) включительно	5
свыше 200 л. с. до 250 л. с. (свыше 147,1 кВт до 183,9 кВт) включительно	6,5
свыше 250 л. с. (свыше 183,9 кВт)	8,5
Другие самоходные транспортные средства, машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу (с каждой лошадиной силы)	2,5
Снегоходы, мотосани с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 50 л. с. (до 36,77 кВт) включительно	2,5
свыше 50 л. с. (свыше 36,77 кВт)	5
Катера, моторные лодки и другие водные транспортные средства с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	10
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	20
Яхты и другие парусно-моторные суда с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	

до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	20
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	40
Гидроциклы с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы):	
до 100 л. с. (до 73,55 кВт) включительно	25
свыше 100 л. с. (свыше 73,55 кВт)	50
Несамоходные (буксируемые) суда, для которых определяется валовая вместимость (с каждой регистровой тонны валовой вместимости)	20
Самолеты, вертолеты и иные воздушные суда, имеющие двигатели (с каждой лошадиной силы)	25
Самолеты, имеющие реактивные двигатели (с каждого килограмма силы тяги)	20
Другие водные и воздушные транспортные средства, не имеющие двигателей (с единицы транспортного средства)	200

Номинальные ставки могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов РФ, но не более чем в 10 раз. Указанное ограничение размера уменьшения налоговых ставок законами субъектов РФ не применяется в отношении легковых автомобилей с мощностью двигателя (с каждой лошадиной силы) до 150 л. с. (до 110,33 кВт) включительно.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и их экологического класса.

Количество лет, прошедших с года выпуска транспортного средства, определяется по состоянию на 1 января текущего года в календарных годах с года, следующего за годом выпуска транспортного средства.

Согласно ст. 362 НК РФ суммы налога и суммы авансовых платежей налогоплательщики-организации исчисляют самостоятельно, а для налогоплательщиков - физических лиц это делают налоговые органы на основе сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств на территории РФ.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, исчисляется в отношении каждого транспортного средства как произведение соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиками-организациями, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, подлежащими уплате в течение налогового периода, при этом суммы авансовых платежей по налогу рассчитываются по истечении каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой базы и налоговой ставки.

В случае регистрации транспортного средства или его снятия с регистрации (снятия с учета, исключения из государственного судового реестра и т.д.) в течение налогового (отчетного) периода сумма налога (суммы авансового платежа по налогу) исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данное транспортное средство было зарегистрировано на налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде, при этом месяц регистрации транспортного средства, а также месяц его снятия с регистрации принимаются за полный месяц. В случае регистрации и снятия с регистрации транспортного средства в течение одного календарного месяца этот месяц принимается как один полный месяц.

Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по своему местонахождению о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства, в течение 10 дней после их регистрации или снятия с регистрации. Органы, осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать в налоговые органы по своему местонахождению сведения о транспортных средствах, а также о лицах, на которых зарегистрированы

транспортные средства, по состоянию на 31 декабря истекшего календарного года до 1 февраля текущего календарного года, а также обо всех связанных с ними изменениях, произошедших за предыдущий календарный год.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для некоторых категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Согласно ст. 363 НК РФ налогоплательщики уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по местонахождению транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если законами субъектов РФ не предусмотрено иное, а по истечении налогового периода они уплачивают исчисленную сумму налога, причем срок уплаты налога для них не может быть установлен ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом, т.е. срока, предусмотренного п. 3 ст. 363.1 НК РФ.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают транспортный налог на основании **налогового уведомления**, направляемого налоговым органом. Срок уплаты налога для них не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествовавших календарному году его направления, а налогоплательщики уплачивают налог не более чем за три налоговых периода, предшествовавших календарному году направления налогового уведомления.

Возврат (зачет) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в связи с перерасчетом суммы налога осуществляется за период такого перерасчета в порядке, установленном ст. ст. 78 и 79 НК РФ.

7.3. Налог на имущество организаций

В соответствии со ст. 14 части первой НК РФ налог на имущество организаций относится к региональным налогам.

Конкретные положения, относящиеся непосредственно к налогу на имущество организаций, содержатся в гл. 30 НК РФ.

Согласно ст. 372 НК РФ налог на имущество организаций устанавливается НК РФ и законами субъектов РФ, вводится в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов РФ и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

На примере налога на имущество организаций видно, что имущественный налог может играть довольно значительную роль как с фискальной, так и с регулирующей точек зрения.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками в отношении налога на имущество организаций согласно ст. 373 НК РФ признаются организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения, при этом **не признается налогоплательщиками** ряд организаций, связанных с проведением Олимпийских игр в Сочи.

Объекты налогообложения

Объекты налогообложения для налога на имущество организаций установлены в ст. 374 НК РФ.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено особенностями налогообложения имущества при исполнении концессионных соглашений (ст. 378.1 НК РФ) или переданного в доверительное управление (ст. 378 НК РФ).

Объектами налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признаются движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению, при этом иностранные организации ведут учет объектов налогообложения в порядке, установленном в РФ для

ведения бухгалтерского учета.

Объектами налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, признаются находящееся на территории РФ и принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество.

Не признаются объектами налогообложения земельные участки и иные объекты природопользования (водные объекты и другие природные ресурсы), а также имущество, принадлежащее на праве оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, используемое этими органами для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка в Российской Федерации.

Налоговая база, налоговый период

После того как определен объект налогообложения, необходимо установить, каким образом должен исчисляться налог, на кого возложена обязанность перечисления его в бюджет и каков порядок взимания и уплаты налога.

Согласно ст. 379 НК РФ налоговым периодом признается календарный год, отчетными периодами - I квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе не устанавливать отчетные периоды.

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

Налоговой базой в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, а также в отношении объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не относящихся к деятельности данных организаций в РФ через постоянные представительства, признается инвентаризационная стоимость таких объектов по данным органов технической инвентаризации, при этом уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, обязаны сообщать в налоговый орган по местонахождению указанных объектов сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ, в течение 10 дней со дня оценки (переоценки) этих объектов.

Налоговая база определяется в отдельности в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (согласно ст. 54 ГК РФ местонахождение юридического лица определяется местом его государственной регистрации), а для постоянного представительства иностранной организации - по месту постановки на учет в налоговых органах, в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации - в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения в соответствии с Федеральным законом от 31 марта 1999 г. N 69-ФЗ "О газоснабжении в Российской Федерации", а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Если объект недвижимого имущества, подлежащий налогообложению, имеет фактическое местонахождение на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море РФ (на континентальном шельфе РФ или в исключительной экономической зоне РФ), то в отношении такого объекта недвижимого имущества налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле балансовой стоимости (инвентаризационной стоимости - для объектов недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства)

объекта недвижимого имущества на территории соответствующего субъекта РФ.

Налоговую базу налогоплательщики определяют самостоятельно.

Средняя стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения, за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число налогового периода, на число месяцев в налоговом периоде, увеличенное на единицу.

Налоговая база в отношении каждого объекта недвижимого имущества иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства, принимается равной инвентаризационной стоимости данного объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Налоговая база уменьшается на сумму законченных капитальных вложений на строительство, реконструкцию или модернизацию вводимых, реконструируемых или модернизируемых судоходных гидротехнических сооружений, расположенных на внутренних водных путях РФ, портовых гидротехнических сооружений, сооружений инфраструктуры воздушного транспорта (за исключением системы централизованной заправки самолетов, космодрома), учтенных в балансовой стоимости данных объектов (это положение не применяется в отношении законченных капитальных вложений, учтенных в балансовой стоимости указанных объектов до 1 января 2010 г.).

Ставки налога, вычеты, исчисление налога

Применение **ставок налога на имущество организаций** определяется ст. 380 НК РФ. Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. Допускают дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Согласно ст. 381 НК РФ **освобождаются от налогообложения**:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы - в отношении имущества, используемого для осуществления возложенных на них функций;

- религиозные организации - в отношении имущества, используемого ими для осуществления религиозной деятельности;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении имущества, используемого ими для осуществления их уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении имущества, используемого ими для производства и реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении имущества, используемого ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции, - в отношении имущества, используемого ими для производства ветеринарных иммунобиологических препаратов, предназначенных для борьбы с эпидемиями и эпизоотиями;

- организации - в отношении объектов, признаваемых памятниками истории и культуры федерального значения в установленном законодательством РФ порядке;

- организации - в отношении ядерных установок, используемых для научных целей, пунктов хранения

ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилищ радиоактивных отходов;

- организации - в отношении ледоколов, судов с ядерными энергетическими установками и судов атомно-технологического обслуживания;

- организации - в отношении железнодорожных путей общего пользования, федеральных автомобильных дорог общего пользования, магистральных трубопроводов, линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов. Перечень имущества, относящегося к указанным объектам, утверждается Правительством РФ;

- организации - в отношении космических объектов;

- имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий;

- имущество коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций;

- имущество государственных научных центров;

- организации, за исключением судостроительных организаций, - в отношении имущества, учитываемого на балансе организации - резидента особой экономической зоны, созданного или приобретенного в целях ведения деятельности на территории особой экономической зоны, используемого на территории особой экономической зоны в рамках соглашения о создании особой экономической зоны и расположенного на территории данной особой экономической зоны, в течение 10 лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества;

- организации - в отношении судов, зарегистрированных в Российском международном реестре судов;

- организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково";

- организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково". Для подтверждения права на освобождение от налогообложения указанные организации обязаны представить в налоговый орган по месту учета документы, подтверждающие наличие у них статуса участников проекта и предусмотренные законом, а также данные учета доходов (расходов);

- организации - в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с Перечнем таких объектов, установленным Правительством РФ, или в отношении вновь вводимых объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, если в отношении таких объектов в соответствии с законодательством РФ предусмотрено определение классов их энергетической эффективности, - в течение трех лет со дня постановки на учет указанного имущества;

- судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, - в отношении имущества, учитываемого на их балансе и используемого в целях строительства и ремонта судов, в течение 10 лет с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны, а также в отношении имущества, созданного или приобретенного в целях строительства и ремонта судов, в течение 10 лет с даты постановки на учет указанного имущества, но не более чем в течение срока существования промышленно-производственной особой экономической зоны;

- организации, признаваемые управляющими компаниями особых экономических зон и учитывающие на балансе в качестве объектов основных средств недвижимое имущество, созданное в целях реализации соглашений о создании особых экономических зон, в течение 10 лет с месяца, следующего за месяцем постановки на учет указанного имущества.

Согласно ст. 382 НК РФ сумма налога исчисляется по итогам налогового периода как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы, определенной за налоговый период. Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между исчисленной суммой налога и суммами авансовых платежей по налогу, исчисленных в течение налогового периода.

Сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется отдельно в отношении имущества, подлежащего налогообложению по местонахождению организации (месту постановки на учет в налоговых органах постоянного представительства иностранной организации), в отношении имущества каждого обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, в отношении каждого объекта недвижимого имущества, находящегося вне местонахождения организации, обособленного подразделения организации, имеющего отдельный баланс, или постоянного представительства иностранной организации, в отношении имущества, входящего в состав Единой системы газоснабжения, а также в отношении имущества, облагаемого по разным налоговым ставкам.

Сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере 1/4 произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за

отчетный период.

Сумма авансового платежа по налогу в отношении объектов недвижимого имущества ранее указанных иностранных организаций исчисляется по истечении отчетного периода как 1/4 инвентаризационной стоимости объекта недвижимого имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом, умноженная на соответствующую налоговую ставку, при этом в случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности на объект недвижимого имущества иностранных организаций сумма налога (сумма авансового платежа по налогу) в отношении данного объекта недвижимого имущества исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный объект недвижимого имущества находился в собственности налогоплательщика, к числу месяцев в налоговом (отчетном) периоде, если иное не предусмотрено ст. 382 НК РФ.

Законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении налога вправе предусмотреть для некоторых категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Согласно ст. 383 НК РФ налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. В течение налогового периода налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу, если законом субъекта РФ не предусмотрено иное, а по истечении налогового периода налогоплательщики уплачивают исчисленную сумму налога.

В отношении имущества, находящегося на балансе российской организации, налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению указанной организации (с учетом некоторых особенностей - ст. ст. 384, 385, 385.2 НК РФ).

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства, в отношении имущества постоянных представительств уплачивают налог и авансовые платежи по налогу в бюджет по месту постановки таких постоянных представительств на учет в налоговых органах. В отношении объектов недвижимого имущества других иностранных организаций налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате в бюджет по местонахождению объекта недвижимого имущества.

Согласно ст. 384 НК РФ организация, в состав которой входят обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из обособленных подразделений в отношении имущества, признаваемого объектом налогообложения, находящегося на отдельном балансе каждого из них, в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти обособленные подразделения, и налоговой базы (1/4 средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого обособленного подразделения.

Согласно ст. 384 НК РФ организация, учитывающая на балансе объекты недвижимого имущества, находящиеся вне местонахождения организации или ее обособленного подразделения, имеющего отдельный баланс, уплачивает налог (авансовые платежи по налогу) в бюджет по местонахождению каждого из указанных объектов недвижимого имущества в сумме, определяемой как произведение налоговой ставки, действующей на территории соответствующего субъекта РФ, на которой расположены эти объекты недвижимого имущества, и налоговой базы (1/4 средней стоимости имущества), определенной за налоговый (отчетный) период, в отношении каждого объекта недвижимого имущества.

7.4. Земельный налог

В соответствии со ст. 15 части первой НК РФ земельный налог относится к **местным налогам**.

Согласно ст. 12 части первой НК РФ **местными** признаются налоги, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязателен к уплате на

территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог вводится в действие и прекращает действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Конкретные положения, относящиеся непосредственно к земельному налогу, содержатся в гл. 31 НК РФ.

В Москве и Санкт-Петербурге налог устанавливается НК РФ и законами указанных субъектов РФ, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ и обязателен к уплате на территориях указанных субъектов РФ.

При установлении налога нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (Москвы и Санкт-Петербурга) могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками в отношении земельного налога согласно ст. 388 НК РФ признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

В отношении земельных участков, входящих в имущество, составляющее паевой инвестиционный фонд, налогоплательщиками признаются управляющие компании. При этом налог уплачивается за счет имущества, составляющего этот паевой инвестиционный фонд.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объекты налогообложения

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Не признаются объектом налогообложения:

- земельные участки, изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ. Согласно ст. 27 Земельного кодекса РФ из оборота изъяты земельные участки, занятые находящимися в федеральной собственности: государственными природными заповедниками и национальными парками; зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены для постоянной деятельности Вооруженные Силы РФ, другие войска, воинские формирования и органы; зданиями, строениями и сооружениями, в которых размещены военные суды; объектами организаций федеральной службы безопасности; объектами организаций органов государственной охраны; объектами использования атомной энергии, пунктами

хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ; объектами, в соответствии с видами деятельности которых созданы закрытые административно-территориальные образования; объектами учреждений и органов Федеральной службы исполнения наказаний; воинскими и гражданскими захоронениями; инженерно-техническими сооружениями, линиями связи и коммуникациями, возведенными в интересах защиты и охраны Государственной границы РФ;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;

- земельные участки из состава земель лесного фонда. Согласно ст. 101 Земельного кодекса РФ к землям лесного фонда относятся лесные земли (земли, покрытые лесной растительностью и не покрытые ею, но предназначенные для ее восстановления, - вырубки, гари, редины, прогалины и др.) и предназначенные для ведения лесного хозяйства нелесные земли (просеки, дороги, болота и др.);

- земельные участки, ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда. Согласно ст. 102 Земельного кодекса РФ к землям водного фонда относятся земли, покрытые поверхностными водами, сосредоточенными в водных объектах, а также занятые гидротехническими и иными сооружениями, расположенными на водных объектах, при этом на землях, покрытых поверхностными водами, не осуществляется образование земельных участков, а в целях строительства водохранилищ и иных искусственных водных объектов осуществляется резервирование земель.

Налоговая база, налоговый период

Как следует из ст. 393 НК РФ, налоговым периодом по земельному налогу признается календарный год. Отчетными периодами для налогоплательщиков - организаций и физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, признаются I, II и III кварталы календарного года. При установлении налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

Согласно ст. 390 НК РФ налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков, признаваемых объектом налогообложения, при этом кадастровая стоимость земельного участка исчисляется в соответствии с земельным законодательством РФ.

По нормам ст. 391 НК РФ налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В отношении земельного участка, образованного в течение налогового периода, налоговая база в данном налоговом периоде определяется как его кадастровая стоимость на дату постановки такого земельного участка на кадастровый учет.

Налоговая база в отношении земельного участка, находящегося на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения Москвы или Санкт-Петербурга), определяется по каждому муниципальному образованию (Москве и Санкт-Петербургу). При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (Москвы и Санкт-Петербурга), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка.

Налоговая база определяется отдельно в отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основе сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых (предназначенных для использования) ими в предпринимательской деятельности, на основе сведений государственного кадастра недвижимости о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого

владения.

Налоговую базу для каждого налогоплательщика, являющегося физическим лицом, но не предпринимателем, определяют налоговые органы на основе сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими кадастровый учет, ведение Государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним.

Налоговая база уменьшается на не облагаемую налогом сумму 10 000 руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в отношении земельного участка, находящегося в собственности, постоянном (бессрочном) пользовании или пожизненном наследуемом владении некоторых категорий налогоплательщиков: Героев Советского Союза, Героев Российской Федерации, полных кавалеров ордена Славы; инвалидов, имеющих I группу инвалидности, а также лиц, имеющих II группу инвалидности, установленную до 1 января 2004 г.; инвалидов с детства; ветеранов и инвалидов Великой Отечественной войны, а также ветеранов и инвалидов боевых действий; физических лиц, имеющих право на получение социальной поддержки в соответствии с рядом законов о социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации; физических лиц, принимавших в составе подразделений особого риска непосредственное участие в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах; физических лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь или ставших инвалидами в результате испытаний, учений и иных работ, связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику.

Налоговая база на не облагаемую налогом сумму может быть уменьшена на основании документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, представляемых налогоплательщиком в налоговый орган по местонахождению земельного участка. Порядок и сроки представления налогоплательщиками документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок представления документов, подтверждающих право на уменьшение налоговой базы, не может быть установлен позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Если размер не облагаемой налогом суммы превышает размер налоговой базы, определенной в отношении земельного участка, налоговая база принимается равной нулю.

Согласно ст. 391 НК РФ налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей долевой собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков - собственников данного земельного участка, пропорционально его доле в общей долевой собственности.

Налоговая база в отношении земельных участков, находящихся в общей совместной собственности, определяется для каждого из налогоплательщиков - собственников данного земельного участка в равных долях.

Если при приобретении здания, сооружения или другой недвижимости к приобретателю (покупателю) в соответствии с законом или договором переходит право собственности на часть земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, то налоговая база в отношении данного земельного участка для указанного лица определяется пропорционально его доле в праве собственности на данный земельный участок.

Если приобретателями (покупателями) здания, сооружения или другой недвижимости выступают несколько лиц, то налоговая база в отношении части земельного участка, которая занята недвижимостью и необходима для ее использования, для указанных лиц определяется пропорционально их доле в праве собственности (в площади) на указанную недвижимость.

Ставки налога, вычеты, исчисление налога

В соответствии со ст. 394 НК РФ налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

0,3% - в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства. Согласно ст. 77 Земельного кодекса РФ **землями сельскохозяйственного назначения** признаются земли, находящиеся за границами населенного пункта и предоставленные для нужд сельского

хозяйства, а также предназначенные для этих целей. В составе земель сельскохозяйственного назначения выделяются сельскохозяйственные угодья, земли, занятые внутрихозяйственными дорогами, коммуникациями, лесными насаждениями, предназначенными для обеспечения защиты земель от воздействия негативных (вредных) природных, антропогенных и техногенных явлений, водными объектами, а также зданиями, строениями, сооружениями, используемыми для производства, хранения и первичной переработки сельскохозяйственной продукции;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса (за исключением доли в праве на земельный участок, приходящейся на объект, не относящийся к жилищному фонду и к объектам инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса) или приобретенных (предоставленных) для жилищного строительства. Согласно ст. 19 Жилищного кодекса РФ **жилищный фонд** - это совокупность всех жилых помещений на территории РФ, находящихся в собственности граждан и юридических лиц (частный жилищный фонд), принадлежащих на праве собственности государству (государственный жилищный фонд), в том числе Российской Федерации (жилищный фонд РФ) и субъектам РФ (жилищный фонд субъектов РФ), принадлежащих на праве собственности муниципальным образованиям (муниципальный жилищный фонд);

- приобретенных (предоставленных) для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства. Согласно ст. 2 Федерального закона "О личном подсобном хозяйстве" личное **подсобное хозяйство** - это форма непредпринимательской деятельности по производству и переработке сельскохозяйственной продукции, которая ведется гражданином и членами его семьи, проживающими или осуществляющими совместно с ним ведение личного подсобного хозяйства в целях удовлетворения личных потребностей на земельном участке, предоставленном или приобретенном для ведения личного подсобного хозяйства. Сельскохозяйственная продукция, произведенная и переработанная при ведении личного подсобного хозяйства, является собственностью граждан, ведущих личное подсобное хозяйство, а реализация ими этой продукции не квалифицируется как предпринимательская деятельность.

1,5% - в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и разрешенного использования земельного участка.

Согласно ст. 395 НК РФ **освобождаются от налогообложения**:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Минюста России - в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;

- организации - в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;

- религиозные организации - в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;

- общероссийские общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, - в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;

- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда - не менее 25%, - в отношении земельных участков, используемых ими для производства и реализации товаров (за исключением подакцизных товаров, минерального сырья и иных полезных ископаемых, а также иных товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ по согласованию с общероссийскими общественными организациями инвалидов), работ и услуг (за исключением брокерских и иных посреднических услуг);

- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, - в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации народных художественных промыслов - в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;

- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, 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, за исключением судостроительных организаций, - в отношении земельных участков, расположенных на территории особой экономической зоны, сроком на пять лет с месяца возникновения права собственности на каждый земельный участок;

- организации, признаваемые управляющими компаниями в соответствии с Федеральным законом "Об инновационном центре "Сколково", - в отношении земельных участков, входящих в состав территории инновационного центра "Сколково" и предоставленных (приобретенных) для непосредственного выполнения возложенных на эти организации функций в соответствии с указанным Федеральным законом;

- судостроительные организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, - в отношении земельных участков, занятых принадлежащими им на праве собственности и используемыми в целях строительства и ремонта судов зданиями, строениями, сооружениями производственного назначения, с даты регистрации таких организаций в качестве резидента особой экономической зоны сроком на 10 лет.

Согласно ст. 396 НК РФ сумма налога исчисляется по истечении налогового периода как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы (исключение - жилищное строительство). Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно. Налогоплательщики - физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) самостоятельно в отношении земельных участков, используемых (предназначенных для использования) ими в предпринимательской деятельности. В остальных случаях сумму налога, подлежащую уплате в бюджет налогоплательщиками - физическими лицами, рассчитывают налоговые органы.

Сумму налога, подлежащую уплате в бюджет по итогам налогового периода, налогоплательщики - организации или индивидуальные предприниматели определяют как разницу между исчисленной суммой налога и суммами подлежащих уплате в течение налогового периода авансовых платежей по налогу.

Налогоплательщики, для которых отчетный период определен как квартал, исчисляют суммы авансовых платежей по налогу по истечении I, II и III кварталов текущего налогового периода как 1/4 соответствующей налоговой ставки процентной доли кадастровой стоимости земельного участка по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщика в течение налогового (отчетного) периода права собственности (постоянного (бессрочного) пользования, пожизненного наследуемого владения) на земельный участок (его долю) сумма налога (сумма авансового платежа по налогу) в отношении данного земельного участка исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых данный земельный участок находился в собственности (постоянном (бессрочном) пользовании, пожизненном наследуемом владении) налогоплательщика, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Если возникновение (прекращение) таких прав произошло до 15-го числа соответствующего месяца включительно, то за полный месяц принимается месяц возникновения указанных прав. В том случае, когда возникновение (прекращение) указанных прав произошло после 15-го числа соответствующего месяца, за полный месяц принимается месяц прекращения указанных прав.

В отношении земельного участка (его доли), перешедшего (перешедшей) по наследству к физическому лицу, налог исчисляется начиная с месяца открытия наследства.

Представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) при установлении налога вправе предусмотреть для некоторых категорий налогоплательщиков право не исчислять и не уплачивать авансовые платежи по налогу в течение налогового периода.

Налогоплательщики, имеющие право на налоговые льготы, должны представить документы, подтверждающие такое право, в налоговые органы по месту нахождения земельного участка, признаваемого объектом налогообложения. В случае возникновения (прекращения) у налогоплательщиков в течение налогового (отчетного) периода права на налоговую льготу сумма налога (сумма авансового платежа по налогу) в отношении земельного участка, по которому предоставляется право на налоговую льготу, исчисляется с учетом коэффициента, определяемого как отношение числа полных месяцев, в течение которых отсутствует налоговая льгота, к числу календарных месяцев в налоговом (отчетном) периоде. Месяц возникновения права на налоговую льготу, а также месяц прекращения указанного права

принимаются за полный месяц.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение Государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, представляют информацию в налоговые органы.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение Государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, ежегодно до 1 февраля года, являющегося налоговым периодом, обязаны сообщать в налоговые органы по своему местонахождению сведения о земельных участках, признаваемых объектом налогообложения, по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

По результатам проведения государственной кадастровой оценки земель сведения о кадастровой стоимости земельных участков предоставляются налогоплательщикам в порядке, определенном уполномоченным Правительством РФ федеральным органом исполнительной власти.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют с учетом коэффициента 2 в течение трехлетнего срока строительства начиная с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости. В случае завершения такого жилищного строительства и государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости до истечения трехлетнего срока строительства сумма налога, уплаченного за этот период сверх суммы налога, исчисленной с учетом коэффициента 1, признается суммой излишне уплаченного налога и подлежит зачету (возврату) налогоплательщику в общеустановленном порядке.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими и юридическими лицами на условиях осуществления на них жилищного строительства, за исключением индивидуального жилищного строительства, осуществляемого физическими лицами, сумму налога (сумму авансовых платежей по налогу) налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, исчисляют с учетом коэффициента 4 в течение периода, превышающего трехлетний срок строительства, вплоть до даты государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

В отношении земельных участков, приобретенных (предоставленных) в собственность физическими лицами для индивидуального жилищного строительства, сумма налога (сумма авансовых платежей по налогу) исчисляется с учетом коэффициента 2 по истечении 10 лет с даты государственной регистрации прав на данные земельные участки вплоть до государственной регистрации прав на построенный объект недвижимости.

Согласно ст. 397 НК РФ налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга). При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков - организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее срока, предусмотренного п. 3 ст. 398 НК РФ (этот срок устанавливается как не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом). Срок уплаты налога для налогоплательщиков - физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

В течение налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают авансовые платежи по налогу, если нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами Москвы и Санкт-Петербурга) не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики (организации или индивидуальные предприниматели) уплачивают исчисленную сумму налога.

Налог и авансовые платежи по налогу уплачивают налогоплательщики - организации или физические лица, являющиеся индивидуальными предпринимателями, в бюджет по местонахождению земельных участков, признаваемых объектом налогообложения.

Налогоплательщики - физические лица уплачивают налог на основании **налогового уведомления**, направленного налоговым органом. Направление налогового уведомления допускается не более чем за три налоговых периода, предшествовавших календарному году его направления. Налогоплательщики

уплачивают налог не более чем за три налоговых периода, предшествовавших календарному году направления налогового уведомления.

Возврат (зачет) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в связи с перерасчетом суммы налога осуществляется за период такого перерасчета в порядке, установленном в ст. ст. 78, 79 НК РФ.

7.5. Налог на имущество физических лиц

Согласно ст. 15 части первой НК РФ налог на имущество физических лиц относится к **местным налогам**.

Налог на имущество физических лиц устанавливается НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязателен к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Налог на имущество физических лиц вводится в действие и прекращает действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами этих субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях данных субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

Конкретные положения, относящиеся непосредственно к налогу на имущество физических лиц, содержатся в Законе РФ "О налогах на имущество физических лиц", нормы которого до сих пор не входят в состав НК РФ.

Налогоплательщики

Налогоплательщиками в отношении налога на имущество физических лиц согласно ст. 1 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" выступают физические лица - собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения. Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении такого имущества признается каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если такое имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций). В том случае, когда имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства.

Объекты налогообложения

Как следует из ст. 2 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц", объектами налогообложения признаются жилой дом, квартира, комната, дача, гараж, иное строение, помещение и сооружение, а также доля в праве общей собственности на перечисленные виды имущества, если соответствующие долевые правоотношения возникли с 1 января 2009 г.

Налоговая база, налоговый период

Согласно ст. 5 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" налоговой базой служит инвентаризационная стоимость имущества, при этом инвентаризационная стоимость доли в праве общей долевой собственности на такое имущество определяется как произведение инвентаризационной стоимости имущества и соответствующей доли, а инвентаризационная стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения и находящегося в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, рассчитывается как часть инвентаризационной стоимости указанного имущества, пропорциональная числу собственников данного имущества.

Налог исчисляется на основе данных об инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года.

Ставки налога, вычеты, исчисление налога

В соответствии со ст. 3 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления (законами Москвы и Санкт-Петербурга) в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения. Представительные органы местного самоуправления (законодательные (представительные) органы государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости и типа использования объекта налогообложения. Ставки налога устанавливаются в пределах, приведенных в табл. 7.2.

Таблица 7.2. Ставки налога на имущество физических лиц

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения	Ставка налога
До 300 000 руб. (включительно)	До 0,1% (включительно)
Свыше 300 000 руб. до 500 000 руб. (включительно)	Свыше 0,1 до 0,3% (включительно)
Свыше 500 000 руб.	Свыше 0,3 до 2,0% (включительно)

Налоги зачисляются в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Согласно ст. 4 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" от уплаты налогов на имущество физических лиц **освобождаются** следующие категории граждан:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации, а также лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- инвалиды I и II групп, инвалиды с детства;
- участники Гражданской и Великой Отечественной войн, других боевых операций по защите СССР из числа военнослужащих, проходивших службу в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии, и бывших партизан;
- лица вольнонаемного состава Советской Армии, Военно-Морского Флота, органов внутренних дел и государственной безопасности, занимавшие штатные должности в воинских частях, штабах и учреждениях, входивших в состав действующей армии в период Великой Отечественной войны, либо лица, находившиеся в тот период в городах, участие в обороне которых засчитывается этим лицам в выслугу лет для назначения пенсии на льготных условиях, установленных для военнослужащих частей действующей армии;
- лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с рядом законов о социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации;
- военнослужащие, а также граждане, уволенные с военной службы по достижении предельного возраста пребывания на военной службе, состоянию здоровья или в связи с организационно-штатными мероприятиями, имеющие общую продолжительность военной службы 20 лет и более;
- лица, принимавшие непосредственное участие в составе подразделений особого риска в испытаниях ядерного и термоядерного оружия, ликвидации аварий ядерных установок на средствах вооружения и военных объектах;
- члены семей военнослужащих, потерявших кормильца. Льгота членам семей военнослужащих, потерявших кормильца, предоставляется на основании пенсионного удостоверения, в котором проставлен штамп "вдова (вдовец, мать, отец) погибшего воина" или имеется соответствующая запись, заверенная подписью руководителя учреждения, выдавшего пенсионное удостоверение, и печатью этого учреждения. Если эти члены семей не являются пенсионерами, льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего.

Налог на строения, помещения и сооружения **не уплачивается**:

- пенсионерами, получающими пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством РФ;
- гражданами, уволенными с военной службы или призывавшимися на военные сборы, выполнявшими

интернациональный долг в Афганистане и других странах, в которых велись боевые действия. Льгота предоставляется на основании свидетельства о праве на льготы и справки, выданной районным военным комиссариатом, воинской частью, военным учебным заведением, предприятием, учреждением или организацией МВД СССР или соответствующими органами РФ;

- родителями и супругами военнослужащих и государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей. Льгота предоставляется им на основании справки о гибели военнослужащего либо государственного служащего, выданной соответствующими государственными органами. Супругам государственных служащих, погибших при исполнении служебных обязанностей, льгота предоставляется только в том случае, если они не вступили в повторный брак;

- со специально оборудованных сооружений, строений, помещений (включая жилье), принадлежащих деятелям культуры, искусства и народным мастерам на праве собственности и используемых исключительно в качестве творческих мастерских, ателье, студий, а также с жилой площади, используемой для организации открытых для посещения негосударственных музеев, галерей, библиотек и других организаций культуры, - на период такого их использования;

- с расположенных на участках в садоводческих и дачных некоммерческих объединениях граждан жилого строения жилой площадью до 50 кв. м и хозяйственных строений и сооружений общей площадью до 50 кв. м.

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиками.

Согласно ст. 5 Закона РФ "О налогах на имущество физических лиц" налоги исчисляются налоговыми органами. Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

Налог исчисляется на основе данных об инвентаризационной стоимости по состоянию на 1 января каждого года. Порядок расчета такой стоимости устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным на осуществление функций по нормативно-правовому регулированию в сфере ведения государственного кадастра недвижимости, кадастрового учета и кадастровой деятельности.

За имущество, признаваемое объектом налогообложения, находящееся в общей долевой собственности нескольких собственников, налог уплачивается каждым из собственников соразмерно их доле в этом имуществе. Инвентаризационная стоимость доли в праве общей долевой собственности на такое имущество определяется как произведение инвентаризационной стоимости имущества и соответствующей доли. Инвентаризационная стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения и находящегося в общей совместной собственности нескольких собственников без определения долей, рассчитывается как часть инвентаризационной стоимости этого имущества, пропорциональная числу собственников данного имущества.

Органы, осуществляющие кадастровый учет, ведение государственного кадастра недвижимости и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, а также органы, осуществляющие государственный технический учет, обязаны ежегодно до 1 марта представлять в налоговый орган сведения, необходимые для исчисления налогов, по состоянию на 1 января текущего года. Форму таких сведений утверждает федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Данные, необходимые для исчисления налогов, представляются налоговым органам бесплатно.

По новым строениям, помещениям и сооружениям налог уплачивается с начала года, следующего за их возведением или приобретением. За строение, помещение и сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников с момента открытия наследства. В случае уничтожения, полного разрушения строения, помещения, сооружения взимание налога прекращается начиная с месяца, в котором они были уничтожены или полностью разрушены.

При переходе права собственности на строение, помещение, сооружение от одного собственника к другому в течение календарного года налог уплачивается первоначальным собственником с 1 января этого года до начала месяца, в котором он утратил право собственности на это имущество, а новым собственником - начиная с месяца, в котором у последнего возникло право собственности.

При возникновении права на льготу в течение календарного года перерасчет налога производится с месяца, в котором возникло это право. В случае несвоевременного обращения за предоставлением льготы по уплате налогов перерасчет суммы налогов производится не более чем за три года по письменному заявлению налогоплательщика.

Налоговые уведомления об уплате налога вручаются плательщикам налоговыми органами в порядке

и сроки, которые установлены НК РФ.

Налог уплачивается не позднее 1 ноября года, следующего за годом, за который исчислен налог.

Лица, своевременно не привлеченные к уплате налога, уплачивают его не более чем за три года, предшествовавших календарному году направления налогового уведомления в связи с привлечением к уплате налога.

Перерасчет суммы налога в отношении лиц, которые обязаны уплачивать налог на основании налогового уведомления, допускается не более чем за три года, предшествовавших календарному году направления налогового уведомления в связи с перерасчетом суммы налога.

Возврат (зачет) суммы излишне уплаченного (взысканного) налога в связи с перерасчетом суммы налога осуществляется за период такого перерасчета в порядке, установленном ст. ст. 78 и 79 НК РФ.

Выводы

В российской налоговой системе существуют четыре налога, которые относятся к налогам на имущество. Это транспортный налог, налог на имущество организаций, земельный налог и налог на имущество физических лиц.

В отличие от налогов, прямо или косвенно связанных с налогообложением текущих доходов или расходов, налоги на имущество тесно связаны с объектами длительного пользования, обычно относящимися к объектам основных средств.

В классических работах А. Смита и Д. Рикардо налоги, связанные с имуществом, обсуждаются, как правило, в отношении доходов, получаемых собственником имущества от сдачи частной собственности в аренду, - в те времена рента была одним из самых важных объектов налогообложения.

Рикардо считал, что даже умеренный налог не мог поощрять производство и что если бы земля, например, вовсе не была обложена и та же сумма взималась как-нибудь иначе, земледелие процветало бы в значительно большей степени.

По мнению Смита, главное возражение против всех подобного рода налогов - это их неравномерность худшего сорта и прямое противоречие сформулированному им первому основному принципу налогообложения, согласно которому граждане должны платить налоги соответственно своей способности и силам, т.е. доходу, каким они пользуются под защитой и покровительством государства, в результате чего такие налоги часто ложились гораздо тяжелее на бедных, чем на богатых.

Привязка налогов на имущество к местным налогам характерна для позиции А. Маршалла. Он рассматривает многие проблемы имущественного, в частности земельного, регулирования, а эффективность действия местных налогов ставит в зависимость от того, на что расходуются средства, полученные местной властью, и как они при этом используются.

Маршалл считал, что дальновидный государственный деятель должен испытывать больше ответственности при разработке законов, касающихся земли и недвижимости, чем каких-либо других видов богатства. Он полагал, что суммы сборов с земли при необходимости лучше всего было бы дополнить небольшими местными налогами на недвижимость, устанавливаемыми по усмотрению местных властей, при этом пошлина с заселенных домов могла бы быть отменена, а основные сборы дифференцированы и установлены на более низком уровне для домов небольших размеров и по высокой ставке для очень больших домов. В рассуждениях Маршалла видна его склонность рассматривать налоги на имущество в непосредственной связи с их регулирующей функцией.

Постепенно в развитых странах основную фискальную функцию стали выполнять, во-первых, прямые налоги на доходы, во-вторых, косвенные налоги на расходы, а налоги на имущество начали играть заметную роль на местном уровне. Так, описывая действовавшую в конце 1990-х гг. налоговую систему США, П. Самуэльсон указывал, что более половины федерального дохода США составляли сборы подоходного налога и налога на прибыль, остальную часть - налоги с фондов оплаты труда и на потребительские блага. Большую же часть дохода местных властей составляли налоги на имущество, а для правительств штатов наиболее важным был налог с оборота, при этом налоги на собственность составляли около 30% общего дохода в штатах и на местах.

Однако, по мнению Самуэльсона, налог на собственность часто нарушает принцип горизонтального равенства, согласно которому субъекты, равные по сути, должны платить равные налоги. Самуэльсон вспоминал времена жилищного бума в 1970-х гг., когда налог на собственность вызвал много споров в свое время и крайнее возмущение налогоплательщиков по всей стране.

Можно констатировать, что налоги на имущество весьма удобны для власти, ибо имущество, которое

облагается этими налогами, нелегко утаить и довольно легко контролировать. Налогоплательщику же труднее всего уйти от уплаты этих налогов, и зачастую налоги на имущество могут быть неоправданно обременительными для налогоплательщиков. У всех государств всегда было желание обложить определенные виды имущества налогами, и для обоснования необходимости такого налогообложения чаще всего рассматривались потенциальные доходы, которые могли быть получены от сдачи имущества в аренду, т.е. на самом деле обсуждались вопросы обложения доходов от имущества, а не самого имущества.

Необходимо также отметить, что имущество приобретается на средства, с которых уже были уплачены налоги на доходы, а в момент приобретения имущества уплачиваются налоги на потребление. Имущество, обычно длительного пользования, которое облагается налогами, как правило, определяет богатство населения и производственный потенциал страны, значит, такие налоги должны иметь прежде всего целевой, а не фискальный характер, например целью может быть стремление к социальной справедливости, ограничение некоторых видов имущества по тем или иным параметрам (природопользовательским, экологическим, архитектурным и т.п.), пополнение бюджета за счет средств, которые налогоплательщики утаили от налогов на доходы и других налоговых сборов.

В НК РФ установлены два региональных и два местных имущественных налога.

В соответствии со ст. 14 части первой НК РФ налог на имущество организаций и транспортный налог относятся к региональным налогам. Согласно ст. 12 части первой НК РФ региональными признаются налоги, установленные НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах. При их установлении законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ, а также могут устанавливать налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики закрепляются НК РФ.

Согласно ст. 15 части первой НК РФ земельный налог и налог на имущество физических лиц относятся к местным налогам. Согласно ст. 12 части первой НК РФ местными признаются налоги, установленные НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательные к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах. Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативным правовым актам представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах, обязательны к уплате на соответствующих территориях, вводятся в действие и прекращают действовать на соответствующих территориях согласно НК РФ и нормативным правовым актам представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах. Местные налоги в Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ, вводятся в действие и прекращают действовать на территориях этих городов в соответствии с НК РФ и законами этих городов.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, определяются налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ, а также могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Налогоплательщиками в отношении транспортного налога выступают лица, на которых по законодательству РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения в соответствии со ст. 358 НК РФ.

Объектом налогообложения по транспортному налогу признаются автомобили, мотоциклы, мотороллеры, самолеты, вертолеты, теплоходы, парусные суда, снегоходы, мотосани, несамоходные (буксируемые) суда и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в установленном порядке в соответствии с законодательством РФ. Налоговая база определяется как мощность двигателя в лошадиных силах для автомобилей, мотоциклов и т.п. средств, как суммарная тяга

реактивных двигателей в килограммах силы для реактивных самолетов, как валовая вместимость в регистровых тоннах для водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, как единица транспортного средства для прочих водных и воздушных транспортных средств, не имеющих двигателей.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ соответственно в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя, один килограмм силы тяги реактивного двигателя, одну регистровую тонну или одну единицу транспортного средства. В НК РФ закреплены номинальные ставки транспортного налога, которые могут быть увеличены или уменьшены законами субъектов РФ, но не более чем в 10 раз. Допускаются дифференцированные налоговые ставки в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и их экологического класса.

Налогоплательщиками в отношении налога на имущество организаций выступают организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета, если иное не предусмотрено особенностями налогообложения имущества при исполнении концессионных соглашений или переданного в доверительное управление.

Налоговые ставки определяются законами субъектов РФ и не могут превышать установленного размера. Допускают дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков и имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налогоплательщики в отношении земельного налога - организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Объект налогообложения - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен налог.

Налоговые ставки определяются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать установленных размеров.

Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица - собственники имущества, являющегося объектом налогообложения. Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества выступает каждое из этих физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе.

Объектами налогообложения признаются жилой дом, квартира, комната, дача, гараж, иное строение, помещение и сооружение, а также доля в праве общей собственности на перечисленные виды имущества.

Ставки налога устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления (законами Москвы и Санкт-Петербурга) в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости объектов налогообложения. Представительные органы местного самоуправления (законодательные (представительные) органы государственной власти Москвы и Санкт-Петербурга) могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости и типа использования объекта налогообложения.

Контрольные вопросы и задания

1. Какому объекту налогообложения больше всего внимания уделяли А. Смит и Д. Рикардо, рассматривая вопросы, связанные с налогообложением имущества?
2. Какие недостатки видели А. Смит и Д. Рикардо у налогов на имущество?
3. Какой функции налогов на имущество уделял особое внимание А. Маршалл?
4. Какие недостатки видел А. Маршалл в налогообложении имущества?
5. Какую роль налогов на имущество в бюджетной системе США отмечал П. Самуэльсон?
6. Какое недовольство населения в США отмечал П. Самуэльсон в связи с налогами на имущество?
7. Перечислите плательщиков транспортного налога.
8. Что является объектом налогообложения для транспортного налога?
9. Как определяется налоговая база для транспортного налога?

10. Как устанавливаются ставки транспортного налога?
11. Назовите плательщиков налога на имущество организаций.
12. Что является объектом налогообложения для налога на имущество организаций?
13. Как определяется налоговая база для налога на имущество организаций?
14. Как устанавливаются ставки налога на имущество организаций?
15. Кто выступает налогоплательщиком в отношении земельного налога?
16. Что служит объектом налогообложения для земельного налога?
17. Как определяется налоговая база для земельного налога?
18. Как устанавливаются ставки земельного налога?
19. Кто выступает налогоплательщиком в отношении налога на имущество физических лиц?
20. Что служит объектом налогообложения для налога на имущество физических лиц?
21. Как определяется налоговая база для налога на имущество физических лиц?
22. Как устанавливаются ставки налога на имущество физических лиц?

Задачи

Задача 1.

Гражданин имеет в собственности автомобиль с мощностью двигателя 90 л. с.

Каковы минимальный, номинальный и максимальный размеры транспортного налога для владельца автомобиля в разных субъектах РФ?

Задача 2.

Гражданин имеет в собственности автомобиль с мощностью двигателя 110 л. с.

Каковы минимальный, номинальный и максимальный размеры транспортного налога для владельца автомобиля в разных субъектах РФ?

Задача 3.

Гражданин имеет в собственности автомобиль с мощностью двигателя 180 л. с.

Каковы минимальный, номинальный и максимальный размеры транспортного налога для владельца автомобиля в разных субъектах РФ?

Задача 4.

Гражданин имеет в собственности автомобиль с мощностью двигателя 220 л. с.

Каковы минимальный, номинальный и максимальный размеры транспортного налога для владельца автомобиля в разных субъектах РФ?

Задача 5.

Гражданин имеет в собственности автомобиль с мощностью двигателя 280 л. с.

Каковы минимальный, номинальный и максимальный размеры транспортного налога для владельца автомобиля в разных субъектах РФ?

Задача 6.

Организация имеет в собственности основные средства, первоначальная стоимость которых равна 10 000 000 руб., срок полезного использования - пять лет, их стоимость на начало года - 10 000 000 руб., других основных средств нет, амортизация начисляется линейным способом.

Каков максимальный размер налога на имущество организации за каждый год из пяти последовательных лет в разных субъектах РФ?

Задача 7.

Организация имеет в собственности основные средства, первоначальная стоимость которых равна 10 000 000 руб., срок полезного использования - пять лет, их стоимость на начало года - 10 000 000 руб., других основных средств нет, амортизация начисляется способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Каков максимальный размер налога на имущество организации за каждый год из пяти последовательных лет в разных субъектах РФ?

Задача 8.

Гражданин имеет в дачном товариществе в собственности земельный участок, кадастровая стоимость которого равна 180 000 руб.

Каков максимальный размер земельного налога для владельца участка в разных субъектах РФ?

Задача 9.

Организация, занимающаяся производством промышленных изделий, имеет в собственности

земельный участок, кадастровая стоимость которого равна 10 000 000 руб.

Каков максимальный размер земельного налога для владельца участка в разных субъектах РФ?

Задача 10.

Гражданин имеет в собственности дачный домик стоимостью 300 000 руб.

Каковы минимальный и максимальный размеры налога на имущество физических лиц для владельца дачного домика в разных субъектах РФ?

Задача 11.

Гражданин имеет в собственности дачный домик стоимостью 500 000 руб.

Каковы минимальный и максимальный размеры налога на имущество физических лиц для владельца дачного домика в разных субъектах РФ?

Задача 12.

Гражданин имеет в собственности квартиру стоимостью 1 000 000 руб.

Каковы минимальный и максимальный размеры налога на имущество физических лиц для владельца квартиры в разных субъектах РФ?

Литература

1. Брызгалин А.В. Региональные налоги и законодательство субъектов Российской Федерации о налогах. М.: Омега-Л, 2012.
2. Голубева Н.В. О земельном налоге // Налоговый вестник. 2006. N 7.
3. Закон РФ "О налогах на имущество физических лиц".
4. Малис Н.И., Толкушкин А.В. Налоговый учет. М.: Магистр, 2009.
5. Маршалл А. Принципы экономической науки. М.: Прогресс, 1993.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации.
8. Пансков В.Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации. М.: Финансы и статистика, 2008.
9. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение. М.: Юрайт-Издат, 2012.
10. ПБУ 5/01 "Учет материально-производственных запасов".
11. ПБУ 6/01 "Учет основных средств".
12. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение. М.: ЮРАЙТ, 2012.
13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению.
14. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: Финансы и статистика, 2001.
15. Рикардо Д. Начала политической экономии и податного обложения. М.: Соцэкгиз, 1935.
16. Романовский М.В., Врублевская О.В. Налоги и налогообложение. СПб.: Питер, 2007.
17. Самуэльсон П.Э., Нордхаус В.Д. Экономика. М.: Лаборатория Базовых Знаний, 2000.
18. Семенихин В.В. Транспортный налог. М.: Налоговый вестник, 2011.
19. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962.
20. Федеральный закон "О бухгалтерском учете".
21. Филамофитская Н.П. Земельный налог и налог на имущество организаций: заполняем декларации по-новому // Налоговая политика и практика. 2012. N 1.

Подписано в печать
17.04.2013